

Handleiding Regelgeving Accountancy

Regelgeving voor de accountant

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

2024

Handleiding Regelgeving Accountancy 2024

Disclaimer

De HRA heeft als doel om leden van de NBA op een toegankelijke wijze een zo betrouwbaar mogelijke inzage te geven in relevante wet- en regelgeving. De NBA kan echter niet garanderen dat de HRA volledig is. De NBA kan evenmin garanderen dat de HRA altijd tijdig is aangepast aan wijzigingen in wet- en regelgeving, waaronder, maar niet beperkt tot de wijziging van wet- en regelgeving die is opgenomen in de HRA. De HRA dient niet als vervanging van Wetten.nl te worden gebruikt. Laatstgenoemde website dient te allen tijde te worden aangemerkt als de leidende en actuele bron van wet- en regelgeving. De NBA aanvaardt geen aansprakelijkheid voor onjuistheden in de HRA.

Copyright

© 2024 Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA), 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 de NBA.

Copyright IFAC

Delen van de regelgeving van de NBA 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 www.ifac.org.

Inhoud

<i>Handleiding Regelgeving Accountancy 2024</i>	1
<i>Ter introductie</i>	7

Wetgeving

<i>Verordening (EU) betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang</i>	11
<i>Richtlijn (EU) betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen</i>	41
<i>Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep)</i>	85
<i>Wet van 27 juni 2008, houdende nieuwe regels inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchtrechtspraak accountants)</i>	101
<i>Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)</i>	119
<i>Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)</i>	153

Verordeningen

<i>Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	177
<i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>	185
<i>Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten</i>	239
<i>Toelichting Verordening inzake onafhankelijkheid accountants bij assurance-opdrachten</i>	263
<i>Verordening accountantsorganisaties</i>	327
<i>Toelichting bij de Verordening accountantsorganisaties</i>	337
<i>Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen</i>	353
<i>Toelichting Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen</i>	365
<i>Verordening op de ledengroepen</i>	377
<i>Toelichting Verordening op de ledengroepen</i>	385

Nadere voorschriften

<i>Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	393
<i>Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>	409
<i>Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020</i>	449
<i>Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt</i>	457
<i>Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR</i>	463

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

<i>Nadere voorschriften controle- en overige standaarden</i>	511
<i>000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS</i>	515

100-999 Opdrachten tot controle van historische financiële informatie

200-299	Algemene uitgangspunten en verantwoordelijkheden	
200	<i>Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden</i>	523
210	<i>Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten</i>	549
220	<i>Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten</i>	567
230	<i>Controledocumentatie</i>	603
240	<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten</i>	615
250	<i>Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten</i>	653
260	<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	669
265	<i>Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management</i>	693
300-499	Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's	
300	<i>Planning van een controle van financiële overzichten</i>	703
315	<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	715
320	<i>Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle</i>	821
330	<i>Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's</i>	829
402	<i>Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie</i>	851
450	<i>Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen</i>	871
500-599	Controle-informatie	
500	<i>Controle-informatie</i>	883
501	<i>Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen</i>	901
505	<i>Externe bevestigingen</i>	911
510	<i>Initiële controleopdrachten - Beginsaldi</i>	921
520	<i>Cijferanalyses</i>	929
530	<i>Het gebruiken van steekproeven bij een controle</i>	937
540	<i>De controle van schattingen en toelichtingen daarop</i>	951
550	<i>Verbonden partijen</i>	1009
560	<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	1031
570	<i>Continuïteit</i>	1041
580	<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	1057
600-699	Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen	
600	<i>Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)</i>	1069
610	<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors</i>	1133
620	<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	1151

700-799	Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden	
700	<i>Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten</i>	1169
701	<i>Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>	1203
705	<i>Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>	1223
706	<i>Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>	1237
710	<i>Ter vergelijking opgenomen informatie - vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten</i>	1249
720	<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie</i>	1257
800-899	Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten	
800	<i>Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden</i>	1277
805	<i>Bijzondere overwegingen - controles van enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht</i>	1287
810	<i>Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten</i>	1301
2000-2699	Opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie	
2400	<i>Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten</i>	1317
2410	<i>Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit</i>	1371
3000-3999	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	
3000-3399	Van toepassing op alle assurance-opdrachten	
3000A	<i>Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)</i>	1387
3000D	<i>Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)</i>	1455
3400-3999	Standaarden met betrekking tot specifieke onderwerp	
3400	<i>Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie</i>	1519
3402	<i>Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie</i>	1527
3410	<i>Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen</i>	1565
3420	<i>Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen</i>	1629

3810N	Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving	1655
3850N	Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen	1713
3900N	Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen - Assurance	1741
3950N	Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument	1783

4000-4699 Aan assurance verwante opdrachten

4400	Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden	1807
4410	Samenstellingsopdrachten	1833
4415N	Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen - Aan assurance verwant	1861
4416N	Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling	1879

5000-5699 Overige opdrachten

5500N	Transactiegerelateerde adviesdiensten	1891
	Slotbepalingen NV COS	1898
	Regelgeving-technische informatie	1899

Overig

	Stramien voor Assurance-opdrachten	1902
	Besluit verzekerde bedragen NVKS	1929
	Begrippenlijst bij de HRA	1930

Ter introductie

Voor u ligt de HRA editie 2024 met de relevante wet- en regelgeving voor accountants. Deze uitgave bevat wetgeving, verordeningen en nadere voorschriften waaronder de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden. Zo heeft u alle regelgeving bij elkaar.

In de editie 2024 zijn de volgende belangrijke aanpassingen doorgevoerd ten opzichte van editie 2023:

- EU-Richtlijn betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, in werking getreden op 9 januari 2024.
Wijzigingen naar aanleiding van de invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) en de European Single Access Point Directive en Regulation.
- EU-Verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, in werking getreden op 9 januari 2024.
Wijzigingen naar aanleiding van de invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) en de European Single Access Point Directive en Regulation.
- Wet tuchtrechtspraak accountants, in werking getreden op 1 juli 2023.
Kleine aanpassingen naar aanleiding van Wijzigingswet financiële markten 2022-II.
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (Vio), in werking getreden op 1 januari 2024.
Enkele aanpassingen naar aanleiding van aanpassing van de Code of Ethics door de International Federation of Accountants (IFAC) in verband met de herziening van de Standaarden 220 en 600.
- Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen; in werking getreden op 1 juli 2023.
Enkele aanpassingen in verband met het nieuwe systeem van kwaliteitstoetsingen, waaronder de invoering van het ontwikkelingsgesprek in het derde jaar van de toetsingscyclus.
- Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR), in werking getreden op 19 januari 2024.
Kleine aanpassingen naar aanleiding van wijzigingen in de ViO in relatie tot de Standaard 220 en 600. Ook de Toelichting bij de NV NOCLAR is aangepast.
- Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS), in werking getreden op 19 januari 2024.
Kleine aanpassingen in de definities naar aanleiding van de herziening van Standaard 220.
- Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), in werking getreden op .. april 2024¹.
 - Herziening Standaard 220: Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten.
Herziening naar aanleiding van het kwaliteitsmanagementproject van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) om de kwaliteit en de betrokkenheid op organisatie- en opdrachtniveau te verbeteren.
 - Herziening Standaard 600: Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).
Standaard 600 is gewijzigd in verband met de gewijzigde Standaarden 220 en 315 en bevat nieuwe en aangepaste definities, vereisten en verantwoordelijkheden van groepsaccountants en voorbeelden.
 - Herziening Standaard 3810N: Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving.
Aanpassingen als gevolg van de gewijzigde Standaard 600.
 - Herziening Standaard 4400: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
In het geheel aangepast in verband met de nieuwe IAASB-standaard. De herziene Standaard bevat meer toelichtingen dan de oude Nederlandse Standaard 4400N.
 - Verschillende aanpassingen in diverse Standaarden naar aanleiding van de herziening Standaarden 220 en 600.

1 Met uitzondering van Standaard 4400, deze heeft als ingangsdatum 1 januari 2024

Enkele regelingen worden niet meer in de HRA-bundel opgenomen omdat deze veelal betrekking hebben op de beroepsorganisatie of niet gericht zijn op de dagelijkse praktijk. Het betreft de Verordening op de klachtbehandeling, de Verordening Raad voor Geschillen, de Verordening op de kennistoets en de NV Permanente educatie. Deze zijn te vinden op <https://www.nba.nl/over-nba/organisatie/regelgeving-beroeps-organisatie/>.

Meer informatie over de aanpassingen in de HRA Editie 2024 is te vinden op www.nba.nl/hra/.

Om gemakkelijker kennis te nemen van de in de HRA gebruikte definities, heeft de NBA deze in een apart overzicht opgenomen. Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst.

In de verordeningen en nadere voorschriften zijn verwijzingen opgenomen, zoals bijvoorbeeld 'Zie T1'. Dit betreft verwijzingen naar de Toelichting bij de specifieke verordening of bij het nadere voorschrift. Deze verwijzingen zijn opgenomen in het kader van de toegankelijkheid voor de lezer van de HRA, maar maken geen deel uit van de vastgestelde verordeningen en nadere voorschriften.

Hoofddorp, april 2024

Wetgeving

Verordening (EU) betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang

Opschrift

Titel I Onderwerp, toepassingsgebied en definities

Titel II Voorwaarden voor het uitvoeren van wettelijke controles van organisaties van openbaar belang

Titel III De benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren door organisaties van openbaar belang

Titel IV Toezicht op de activiteiten van wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van organisaties van openbaar belang uitvoeren

Hoofdstuk 1 Bevoegde autoriteiten

*Hoofdstuk 2 Kwaliteitsborging, monitoren van de markt en transparantie van
bevoegdheden autoriteiten*

*Hoofdstuk 3 Samenwerking tussen bevoegde autoriteiten en relaties met de Europese
toezichhoudende autoriteiten*

*Hoofdstuk 4 Samenwerking met autoriteiten van derde landen en met internationale
organisaties en organen*

VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang

Opschrift

HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD VAN DE EUROPESE UNIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 114,
Gezien het voorstel van de Europese Commissie,
Na toezending van het ontwerp van wetgevingshandeling aan de nationale parlementen,
Gezien het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité,
Handelend volgens de gewone wetgevingsprocedure,
Overwegende hetgeen volgt:

NB: De overwegingen bij deze verordening zijn te vinden op: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=NL>

HEBBEN DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Titel I Onderwerp, toepassingsgebied en definities

Artikel 1

Onderwerp

Deze verordening stelt eisen vast voor de uitvoering van de wettelijke controle van de jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, regels voor de organisatie en selectie van wettelijke auditors en auditkantoren door organisaties van openbaar belang om hun onafhankelijkheid te bevorderen en belangenconflicten te vermijden, alsmede regels voor het toezicht op de naleving van deze eisen door wettelijke auditors en auditkantoren.

Artikel 2

Toepassingsgebied

- 1 Deze verordening is van toepassing op:
 - a wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren;
 - b organisaties van openbaar belang.
- 2 Deze verordening is van toepassing onverminderd Richtlijn 2006/43/EG.
- 3 Indien een coöperatie als bedoeld in artikel 2, punt 14, van Richtlijn 2006/43/EG, een spaarbank of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, of een dochteronderneming of rechtsoptvolger van een coöperatie, een spaarbank of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG krachtens nationale wetgeving lid mag of moet zijn van een controle-entiteit zonder winsttoegmerk, kan de lidstaat besluiten dat deze verordening of sommige bepalingen ervan niet van toepassing zijn op de wettelijke controle van deze entiteit, mits de in Richtlijn 2006/43/EG neergelegde beginselen van onafhankelijkheid in acht worden genomen door de wettelijke auditor die de wettelijke controle bij een van haar leden uitvoert en door personen die wellicht invloed op de wettelijke controle kunnen uitoefenen.

- 4 Indien een coöperatie als bedoeld in artikel 2, punt 14, van Richtlijn 2006/43/EG, een spaarbank of een soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, een dochteronderneming of rechtsopvolger van dergelijke coöperatie, spaarbank of soortgelijke entiteit als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG krachtens het nationale recht lid mag of moet zijn van een controle-entiteit zonder winsttoegmerk, zou een objectieve, redelijke en goed ingelichte partij niet tot de conclusie komen dat de op lidmaatschap berustende relatie de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor in het gedrang brengt, op voorwaarde dat, wanneer een dergelijke entiteit een wettelijke controle van financiële overzichten bij één van haar leden uitvoert, de beginselen van onafhankelijkheid van toepassing zijn op de wettelijke auditors die de controle van een financieel overzicht uitvoeren, alsmede op degenen die wellicht invloed kunnen uitoefenen op de wettelijke controle van financiële overzichten.
- 5 De lidstaat stelt de Commissie en het Comité van Europese auditorstoezichthouders (hierna „het Ceaob” genoemd), bedoeld in artikel 30, in kennis van dergelijke uitzonderlijke situaties waarin deze verordening of sommige bepalingen ervan niet worden toegepast. Hij bezorgt de Commissie en het Ceaob de lijst van bepalingen van deze verordening die niet zijn toegepast op de wettelijke controle van de in lid 3 van dit artikel bedoelde entiteiten en deelt de redenen mee die deze niet-toepassing rechtvaardigen.

Artikel 3

Definities

Voor de toepassing van deze verordening gelden de definities van artikel 2 van Richtlijn 2006/43/EG, behalve wat de in artikel 20 van deze verordening neergelegde definitie van “bevoegde autoriteit” betreft.

Titel II Voorwaarden voor het uitvoeren van wettelijke controles van organisaties van openbaar belang

Artikel 4

Honoraria voor wettelijke controles

- 1 De honoraria voor de levering van wettelijke controles van financiële overzichten aan organisaties van openbaar belang mogen geen voorwaardelijke honoraria zijn. Onverminderd artikel 25 van Richtlijn 2006/43/EG wordt voor de toepassing van de eerste alinea onder een voorwaardelijk honorarium verstaan, een honorarium voor controleopdrachten berekend op een vooraf vastgelegde basis die verband houdt met de uitkomst of het resultaat van een transactie of het resultaat van het uitgevoerde werk. Een honorarium wordt niet als voorwaardelijk beschouwd indien een rechtbank of een bevoegde autoriteit het heeft vastgesteld.
- 2 Indien de wettelijke auditor of het auditkantoor de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming of ondernemingen waarover zij controle heeft gedurende een periode van drie of meer opeenvolgende boekjaren andere niet-controlediensten levert dan die bedoeld in artikel 5, lid 1, van deze verordening, mogen de totale honoraria voor deze diensten niet meer bedragen dan 70 % van de gemiddelde honoraria die de laatste drie opeenvolgende boekjaren zijn betaald voor de wettelijke controle(s) van financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit, en waar van toepassing, van haar moederondernemingen, van ondernemingen waarover zij controle heeft, en van de geconsolideerde financiële overzichten van die groep van ondernemingen. De in de eerste alinea van dit lid genoemde limieten gelden niet voor de assurance van duurzaamheidsrapportering noch andere dan in artikel 5, lid 1, bedoelde niet-controlediensten die worden voorgeschreven door de nationale en de Uniewetgeving. De lidstaten kunnen bepalen dat een bevoegde autoriteit, op verzoek van de wettelijke auditor of het auditkantoor, bij wijze van uitzondering mag toestaan dat de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een periode van maximaal twee boekjaren wordt vrijgesteld van de in de eerste alinea neergelegde voorschriften voor een gecontroleerde entiteit.

- 3 Indien de totale honoraria die van een organisatie van openbaar belang in elk van de laatste drie opeenvolgende boekjaren worden ontvangen, meer dan 15 procent bedragen van de totale honoraria van de wettelijke auditor die, het auditkantoor dat of, in voorkomend geval, de groepsauditor die de wettelijke controle in elk van die boekjaren uitvoert, stelt die wettelijke auditor of dat auditkantoor, of in voorkomend geval de groepsauditor, het auditcomité daarvan in kennis en bespreekt hij/het met het auditcomité de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de genomen veiligheidsmaatregelen om die bedreigingen in te perken. Het auditcomité overweegt of de controleopdracht moet worden onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling door een andere wettelijke auditor of ander auditkantoor, voordat de controleverklaring wordt afgegeven.
- Indien de van die organisatie van openbaar belang ontvangen honoraria hoger blijven dan 15 procent van de totale honoraria van de wettelijke auditor die, van het auditkantoor dat of, in voorkomend geval, van de groepsauditor die de wettelijke controle uitvoert, besluit het auditcomité op objectieve gronden of de groepsauditor, de wettelijke auditor of het auditkantoor van deze entiteit of groep entiteiten de wettelijke controle mag voortzetten gedurende een aanvullende periode die in geen geval langer dan twee jaar mag duren.
- 4 De lidstaten mogen strengere eisen vaststellen dan de in dit artikel genoemde eisen.

Artikel 5

Verbod op het leveren van niet-controlediensten

- 1 Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang uitvoert en ieder lid van een netwerk waartoe de wettelijke auditor of het auditkantoor behoort, mag direct noch indirect verboden niet-controlediensten verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de ondernemingen waarover zij de controle heeft binnen de Unie tijdens:
- a de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van de controleverklaring; en
 - b het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de onder a. bedoelde periode, met betrekking tot de in punt v. van de tweede alinea genoemde diensten.
- Voor de toepassing van dit artikel wordt onder verboden niet-controlediensten verstaan:
- a het verlenen van belastingdiensten met betrekking tot:
 - i het opstellen van belastingformulieren;
 - ii loonbelasting;
 - iii douanerechten;
 - iv het identificeren van overheids subsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is;
 - v bijstand inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten, tenzij bijstand door de wettelijke auditor of het auditkantoor inzake belastinginspecties door de belastingautoriteiten bij wet verplicht is;
 - vi het berekenen van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen;
 - vii het verstrekken van belastingadvies;
 - b diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden;
 - c boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten, alsmede het opstellen van duurzaamheidsrapportering;
 - d loonadministratie;
 - e het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen;
 - f waarderingdiensten, met inbegrip van waarderingen in verband met actuariële diensten of ondersteuningdiensten bij rechtsgeschillen;
 - g juridische diensten, met betrekking tot:

- i het geven van algemeen advies;
 - ii onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit; en
 - iii optreden als belangenbehartiger bij het oplossen van geschillen;
 - h diensten in verband met de interne controlefunctie van de gecontroleerde entiteit;
 - i diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de gecontroleerde entiteit, met uitzondering van het verstrekken van assurance-diensten in verband met financiële overzichten, waaronder het verschaffen van comfort letters met betrekking tot door de gecontroleerde entiteit uitgegeven prospectussen;
 - j het aanbevelen van, handelen in of inschrijven op aandelen in de gecontroleerde entiteit;
 - k personeelsdiensten, met betrekking tot:
 - i leidinggevendenden die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op het opstellen van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen: het zoeken naar of benaderen van kandidaten voor een dergelijke functie, of het controleren van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;
 - ii het structureren van de opzet van de organisatie; en
 - iii kostenbeheersing.
- 2 De lidstaten kunnen andere diensten dan de in lid 1 genoemde diensten verbieden indien zij van oordeel zijn dat die diensten een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen. De lidstaten stellen de Commissie in kennis van aanvullingen op de in lid 1 opgenomen lijst.
- 3 In afwijking van de tweede alinea van lid 1 kunnen lidstaten de in punten a1, a4 tot en met 7 en f., bedoelde diensten toelaten, op voorwaarde dat deze aan de volgende vereisten voldoen:
- a ze hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op, of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde financiële overzichten;
 - b de schatting van het effect op de gecontroleerde financiële overzichten wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de in artikel 11 bedoelde aanvullende verklaring aan het auditcomité; en
 - c de wettelijke auditor of het wettelijke auditkantoor voldoet aan de in Richtlijn 2006/43/EG vastgelegde onafhankelijkheidsbeginselen.
- 4 Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controles van organisaties van openbaar belang uitvoert en, indien de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, een lid van dat netwerk, mag de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming of de ondernemingen waarover zij de controle heeft niet-controlediensten met uitzondering van de in de leden 1 en 2 genoemde verboden niet-controlediensten leveren met goedkeuring van het auditcomité nadat dit bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen daartegen deugdelijk beoordeeld heeft conform artikel 22 ter van Richtlijn 2006/43/EG. Het auditcomité vaardigt in voorkomend geval richtsnoeren uit met betrekking tot de in lid 3 bedoelde diensten.
- Voor het uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering is de in de eerste alinea bedoelde goedkeuring van het auditcomité niet vereist.
- De lidstaten kunnen strengere regels vaststellen en de voorwaarden bepalen waaronder een wettelijke auditor, een auditkantoor of een lid van een netwerk waartoe de wettelijke auditor of het auditkantoor behoort, de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming of de ondernemingen waarover zij de controle heeft andere dan de in lid 1 bedoelde verboden niet-controlediensten mag leveren.
- 5 Indien een lid van een netwerk waartoe de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat een wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang uitvoert, behoort, een van de in lid 1 of lid 2 van dit artikel bedoelde niet-controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land die wordt beheerst door de gecontroleerde organisatie van openbaar belang, beoordeelt de betrokken wettelijke auditor of het betrokken auditkantoor of zijn onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk. Als zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt, past de wettelijke auditor of het auditkantoor in voorkomend geval veiligheidsmaatregelen toe om de bedreigingen als gevolg van het leveren van zulke diensten in een derde land in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor mag de wettelijke controle

van financiële overzichten van de organisatie van openbaar belang uitsluitend blijven uitvoeren als hij/het conform artikel 6 van deze verordening en artikel 22 ter van Richtlijn 2006/43/EG kan rechtvaardigen dat het verlenen van deze diensten zijn professionele oordeelsvorming en de controleverklaring niet beïnvloedt.

Voor de toepassing van dit lid:

- a worden betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en het leveren van de diensten als bedoeld in punten b., c. en e. van de tweede alinea van lid 1 in alle gevallen geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en niet te kunnen worden ingeperkt door welke veiligheidsmaatregel ook;
- b wordt het verstrekken van de diensten die zijn bedoeld in andere punten dan punten b., c. en e. van de tweede alinea van lid 1, geacht deze onafhankelijkheid in het gedrang te brengen en worden derhalve veiligheidsmaatregelen nodig geacht om de daardoor veroorzaakte dreigingen in te perken.

Artikel 6

Voorbereiding van de wettelijke controle en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid

- 1 Alvorens een opdracht voor een wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang te aanvaarden of voort te zetten, beoordeelt en documenteert de wettelijke auditor of het auditkantoor naast het bepaalde in artikel 22 ter van Richtlijn 2006/43/EG het volgende:
 - a of hij/het voldoet aan de eisen van de artikelen 4 en 5 van deze verordening;
 - b of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 17 van deze verordening;
 - c onverminderd Richtlijn 2005/60/EG, de integriteit van de leden van het toezichthoudend orgaan, het leidinggevend orgaan en het bestuursorgaan van de organisatie van openbaar belang.
- 2 Een wettelijke auditor of een auditkantoor:
 - a bevestigt jaarlijks schriftelijk aan het auditcomité dat de wettelijke auditor, het auditkantoor en zijn vennoten, hogere leidinggevend en leidinggevenden die de wettelijke controle uitvoeren, onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit;
 - b bespreekt met het auditcomité de bedreigingen voor hun onafhankelijkheid en de genomen veiligheidsmaatregelen om de door hen overeenkomstig lid 1 gedocumenteerde bedreigingen in te perken.

Artikel 7

Onregelmatigheden

Onverminderd artikel 12 van deze verordening en Richtlijn 2005/60/EG geldt dat, indien een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang uitvoert, vermoedt of redelijke gronden heeft om te vermoeden dat onregelmatigheden, waaronder fraude met betrekking tot de financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit, kunnen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden, hij/het de gecontroleerde entiteit daarvan in kennis stelt en deze verzoekt de zaak te onderzoeken en passende maatregelen te nemen om deze onregelmatigheden aan te pakken en herhaling ervan te voorkomen.

Indien de gecontroleerde entiteit de zaak niet onderzoekt, meldt de wettelijke auditor of het auditkantoor deze onregelmatigheden aan de autoriteiten die door de lidstaten zijn aangewezen om dergelijke onregelmatigheden te onderzoeken.

Melding te goeder trouw van een onregelmatigheid als bedoeld in de eerste alinea, door de wettelijke auditor of het auditkantoor aan die autoriteiten, vormt geen inbreuk op een op grond van een contract of van een wettelijke bepaling opgelegde beperking inzake de openbaarmaking van informatie.

Artikel 8

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 1 Voordat de in de artikelen 10 en 11 genoemde verklaringen worden afgegeven, wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (in dit artikel hierna „beoordeling” genoemd) uitgevoerd om na te gaan of de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van deze verklaringen.
- 2 De beoordeling wordt uitgevoerd door een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (in dit artikel hierna „beoordelaar” genoemd). De beoordelaar dient een wettelijke auditor te zijn die niet betrokken is bij de uitvoering van de wettelijke controle waarop de beoordeling betrekking heeft.
- 3 Indien de controle wordt uitgevoerd door een auditkantoor waarvan alle wettelijke auditors betrokken waren bij de wettelijke controle of de wettelijke controle wordt uitgevoerd door een wettelijke auditor die geen vennoot of werknemer is van een auditkantoor, draagt hij, zij of het er, in afwijking van lid 2, zorg voor dat een andere wettelijke auditor een beoordeling uitvoert. De openbaarmaking van documenten of informatie aan de onafhankelijke beoordelaar in het kader van de toepassing van dit artikel vormt geen schending van het beroepsgeheim. Documenten en informatie die in het kader van de toepassing van dit artikel aan de beoordelaar worden meegedeeld, zijn onderworpen aan het beroepsgeheim.
- 4 Bij de beoordeling legt de beoordelaar ten minste het volgende vast:
 - a de mondelinge en schriftelijke informatie die door de wettelijke auditor of voornaamste vennoot is verstrekt ter ondersteuning van de wezenlijke oordelen, evenals de belangrijkste bevindingen van de uitgevoerde controleprocedures en de conclusies die uit deze bevindingen zijn getrokken, al dan niet op verzoek van de beoordelaar;
 - b de oordelen van de wettelijke auditor of voornaamste vennoot, als verwoord in het ontwerp van de verklaringen als bedoeld in de artikelen 10 en 11.
- 5 De beoordeling beoordeelt ten minste de volgende elementen:
 - a de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor ten opzichte van de gecontroleerde entiteit;
 - b de significante risico's die relevant zijn voor de wettelijke controle en die de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot tijdens de uitvoering van de wettelijke controle heeft gedetecteerd, en de maatregelen die hij heeft genomen om deze risico's adequaat te beheren;
 - c de redenering van de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot, in het bijzonder met betrekking tot het materialiteitsniveau en de onder b) genoemde significante risico's;
 - d elk verzoek om advies aan externe deskundigen en de tenuitvoerlegging van dit advies;
 - e de aard en het bereik van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten die tijdens de uitvoering van de controle zijn gedetecteerd;
 - f de onderwerpen die zijn besproken met het auditcomité en het bestuurs- en/of toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit;
 - g de onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen;
 - h of de door de beoordelaar uit het dossier geselecteerde documenten en informatie het oordeel van de wettelijke auditor of de voornaamste auditpartner dat is verwoord in het ontwerp van de verklaringen als bedoeld in de artikelen 10 en 11, ondersteunen.
- 6 De beoordelaar bespreekt de resultaten van de beoordeling met de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot. Het auditkantoor stelt procedures in om te bepalen op welke wijze een verschil van mening tussen de voornaamste vennoot en de beoordelaar moet worden geregeld.
- 7 De wettelijke auditor of het auditkantoor en de beoordelaar leggen de uitkomsten van de beoordeling vast, alsmede de overwegingen achter deze uitkomsten.

Artikel 9

Internationale controlestandaarden

De Commissie is bevoegd overeenkomstig artikel 39 middels gedelegeerde handelingen de in artikel 26 van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde internationale controlestandaarden aan te nemen en in de Unie toe te passen, op het gebied van controlepraktijk, en de onafhankelijkheid van en interne kwaliteitscontrole op wettelijke auditors en auditkantoren, op voorwaarde dat deze standaarden voldoen aan de voorschriften van de punten a), b) en c) van artikel 26, lid 3, van Richtlijn 2006/43/EG, en dat zij de voorschriften van de onderhavige verordening niet wijzigt of, met uitzondering van die welke in de artikelen 7, 8 en 18 van deze verordening zijn vastgesteld, aanvult.

Artikel 10

Controleverklaring

- 1 De wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) presenteert (presenteren) de resultaten van de wettelijke controle van de financiële overzichten van de organisatie van openbaar belang in een controleverklaring.
- 2 De controleverklaring wordt opgesteld overeenkomstig het bepaalde in artikel 28 van Richtlijn 2006/43/EG en bevat voorts ten minste het volgende:
 - a een verklaring over door wie of door welk orgaan de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) werd (werden) aangesteld;
 - b de vermelding van de datum van de benoeming en de periode van totale ononderbroken opdracht, met inbegrip van eerdere verlengingen en herbenoemingen van de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren);
 - c de volgende informatie, ter ondersteuning van het auditoordeel:
 - 1 een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
 - 2 een samenvatting van de reactie van de auditor op die risico's; en
 - 3 indien relevant, belangrijke opmerkingen in verband met die risico's.
Indien relevant voor de bovengenoemde in de controleverklaring over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende meldingen in de financiële overzichten;
 - d een toelichting bij de mate waarin de wettelijke controle geacht wordt onregelmatigheden, met inbegrip van fraude, te kunnen opsporen;
 - e de bevestiging dat het auditoordeel consistent is met de aanvullende verklaring aan het auditcomité als bedoeld in artikel 11;
 - f de verklaring dat geen verboden niet-controlediensten als bedoeld in artikel 5, lid 1, zijn geleverd en dat de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) tijdens de uitvoering van de controle onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit is (zijn) gebleven;
 - g de vermelding van alle diensten, naast de wettelijke controle, die door de wettelijke auditor of het auditkantoor aan de gecontroleerde entiteit, en de onderneming(en) waarover zij de controle heeft, zijn verleend, en die niet zijn vermeld in het beheersverslag of de financiële overzichten.
- 3 Behalve zoals vereist in lid 2, onder p), mag de controleverklaring geen kruisverwijzingen bevatten naar de in artikel 11 bedoelde aanvullende verklaring aan het auditcomité. De controleverklaring is in begrijpelijke en eenduidige taal opgesteld.
- 4 Het is de wettelijke auditor of het auditkantoor niet toegestaan de naam van een bevoegde autoriteit te gebruiken op een wijze die erop duidt of de indruk wekt dat deze autoriteit de controleverklaring bekrachtigt of goedkeurt.

Artikel 11

Aanvullende verklaring aan het auditcomité

- 1 Wettelijke auditors of auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, dienen een aanvullende verklaring in bij het auditcomité van de gecontroleerde entiteit niet later dan de indiening van de controleverklaring als bedoeld in artikel 10. De lidstaten kunnen voorts verlangen dat dit aanvullend verslag wordt ingediend bij het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit.

Als de gecontroleerde entiteit geen auditcomité heeft, wordt de aanvullende verklaring ingediend bij het orgaan dat binnen de gecontroleerde entiteit soortgelijke functies uitoefent. De lidstaten kunnen toestaan dat het auditcomité deze verklaring verstrekt aan derden als bepaald in hun nationaal recht.
- 2 De aanvullende verklaring aan het auditcomité is op schrift gesteld. Zij licht de resultaten van de uitgevoerde wettelijke controle toe en bevat ten minste het volgende:
 - a de verklaring van onafhankelijkheid, bedoeld in artikel 6, lid 2, onder a);
 - b indien de wettelijke controle werd uitgevoerd door een auditkantoor wordt in de verklaring de voor naamste bij de controle betrokken vennoot genoemd;
 - c indien de wettelijke auditor of het auditkantoor voorzieningen heeft getroffen om een van zijn activiteiten te laten uitvoeren door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor die/ dat geen lid is van hetzelfde netwerk, of een beroep heeft gedaan op externe deskundigen, de vermelding dat de wettelijke auditor of het auditkantoor van de andere wettelijke auditor of het andere auditkantoor en/of de externe deskundige een bevestiging heeft gekregen omtrent hun onafhankelijkheid;
 - d een beschrijving van de aard, de frequentie en de omvang van de communicatie met het auditcomité of het orgaan dat soortgelijke functies uitoefent binnen de gecontroleerde entiteit, het leidinggevende orgaan en het bestuursorgaan of toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit, met inbegrip van de data van de bijeenkomsten met deze organen;
 - e een beschrijving van de reikwijdte en het tijdschema van de controle;
 - f indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor zijn benoemd, een beschrijving van de verdeling van de taken onder de wettelijke auditors en/of de auditkantoren;
 - g een beschrijving van de gebruikte methodiek, onder meer welke balansonderdelen rechtstreeks zijn geverifieerd en welke balansonderdelen op basis van systeem- en overeenstemmingscontroles zijn geverifieerd, met daarbij een toelichting bij substantiële verschillen in de weging van systeem- en overeenstemmingscontroles in vergelijking tot het voorgaande jaar, ook als de wettelijke controle van het voorgaande jaar werd uitgevoerd door (een) ander(e) wettelijke auditor(s) of auditkantoor (auditkantoren);
 - h de bekendmaking van het kwantitatieve niveau van materialiteit dat is gehanteerd bij de wettelijke controle van de financiële overzichten als geheel en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau voor bijzondere soorten transacties, rekeningsaldi of toelichtingen, en de bekendmaking van de kwalitatieve factoren waarmee rekening is gehouden bij het bepalen van het niveau van materialiteit;
 - i de vermelding van en een toelichting bij oordelen over tijdens de controle vastgestelde gebeurtenissen of omstandigheden die aanzienlijke twijfel kunnen doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en over de vraag of deze gebeurtenissen of omstandigheden als materiële onzekerheid aan te merken zijn, en een samenvatting van alle garanties, comfort letters, gevallen van publieke interventie en andere steunmaatregelen die zijn meegenomen bij de beoordeling van de continuïteit;
 - j de vermelding van eventuele significante tekortkomingen in het interne financiële controlesysteem van de gecontroleerde entiteit of, in het geval van geconsolideerde financiële overzichten, van de moederonderneming, en/of in het boekhoudsysteem. Voor elk van die significante tekortkomingen wordt in de aanvullende verklaring vermeld of de betreffende tekortkoming door het management is verholpen;

- k de vermelding van eventuele significante kwesties in verband met de tijdens de controle geconstateerde niet-naleving of vermoedelijke niet-naleving van wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen of statuten van de vennootschap, voor zover deze relevant worden geacht voor het vermogen van het auditcomité om zijn taken te vervullen;
- l de vermelding en beoordeling van de waarderingsmethoden die zijn toegepast voor de verschillende posten in de jaarlijkse financiële overzichten of geconsolideerde financiële overzichten, met inbegrip van het eventuele effect van wijzigingen in die methoden;
- m bij een wettelijke controle van een geconsolideerd financieel overzicht, een toelichting bij de omvang van de consolidatie en de uitsluitingscriteria welke op de niet-geconsolideerde entiteiten, zo die er zijn, zijn toegepast door de gecontroleerde entiteit en bij de vraag of de toegepaste criteria in overeenstemming zijn met het kader voor financiële verslaglegging;
- n indien van toepassing de vaststelling van controlewerkzaamheden die zijn verricht door (een) auditor(s) van derde landen, (een) wettelijke auditor(s), (een) auditorganisatie(s) of auditkantoor (auditkantoren) van derde landen met betrekking tot een wettelijke controle van het geconsolideerde financieel overzicht welke niet wordt uitgevoerd door leden van hetzelfde netwerk als de auditor van de geconsolideerde jaarrekening;
- o de vermelding of de gecontroleerde entiteit alle vereiste toelichtingen en documenten heeft verstrekt;
- p de vermelding van:
 - 1 enigerlei significante moeilijkheden die tijdens de wettelijke controle zijn ondervonden;
 - 2 enigerlei significante kwesties die voortvloeien uit de wettelijke controle en die zijn besproken, of waarover is gecorrespondeerd, met het management; en
 - 3 enigerlei andere kwesties die voortvloeien uit de wettelijke controle en die, naar het professionele oordeel van de auditor, van belang zijn voor het toezicht op het financiële verslagleggingsproces.

De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de aanvullende verklaring aan het auditcomité.

Op verzoek van een wettelijke auditor, een auditkantoor of het auditcomité bespreekt (bespreken) de wettelijke auditor(s) of het auditkantoor (de auditkantoren) belangrijke zaken die zich aandienen tijdens de wettelijke controle en die zijn vermeld in de aanvullende verklaring aan het auditcomité, in het bijzonder in punt j), van de eerste alinea, met het auditcomité, het bestuursorgaan of, indien van toepassing, het toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit.
- 3 Indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor tegelijk zijn aangesteld, en in geval van een meningsverschil tussen hen over de controleprocedures, boekhoudregels of een andere kwestie die verband houdt met de uitvoering van de wettelijke controle, worden de redenen voor dit meningsverschil toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité.
- 4 De aanvullende verklaring aan het auditcomité wordt ondertekend en gedateerd. Indien een auditkantoor de wettelijke controle uitvoert, wordt de aanvullende verklaring aan het auditcomité ondertekend door de wettelijke auditors die namens het auditkantoor de wettelijke controle heeft (hebben) uitgevoerd.
- 5 Op verzoek maakt (maken) de wettelijke auditors of de auditkantoren conform het nationale recht de aanvullende verklaring onverwijld beschikbaar voor de bevoegde autoriteiten in de zin van artikel 20, lid 1.

Artikel 12

Verslag aan toezichthouders van organisaties van openbaar belang

- 1 Onverminderd artikel 55 van Richtlijn 2004/39/EG, artikel 63 van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad¹, artikel 15, lid 4, van Richtlijn 2007/64/EG, artikel 106 van Richtlijn 2009/65/EG, artikel 3, lid 1, van Richtlijn 2009/110/EG en artikel 72 van Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad² heeft de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle van financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang uitvoert, de plicht om de bevoegde autoriteiten die toezicht houden op die organisatie van openbaar belang of, indien zo bepaald door de betrokken lidstaat, aan de bevoegde autoriteit die verantwoordelijk is voor het toezicht op de auditor of het auditkantoor, onmiddellijk alle informatie te melden die betrekking heeft op die organisatie van openbaar belang waarvan hij/het kennis heeft gekregen bij de uitvoering van die wettelijke controle en dat een van de volgende zaken tot gevolg kan hebben:
 - a een materiële inbreuk op de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen die, in voorkomend geval, de voorwaarden voor toelating regelen of die specifiek de activiteiten van de organisatie van openbaar belang regelen;
 - b een materiële bedreiging voor of twijfel over de continue werking van de organisatie van openbaar belang;
 - c een weigering om een auditoordeel uit te brengen over de financiële overzichten of het afgeven van een afkeurende verklaring of een verklaring met voorbehoud.Wettelijke auditors of de auditkantoren hebben tevens de plicht om alle informatie bedoeld in lid 1, onder a), b) of c), te melden waarvan zij kennis krijgen bij de wettelijke controle van financiële overzichten van een onderneming die nauwe banden heeft met de organisatie van openbaar belang waarvoor zij ook de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoeren. In dit artikel wordt onder „nauwe banden” verstaan: nauwe banden in de zin van artikel 4, lid 1, punt 38, van Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad³.
 - 2 De lidstaten kunnen van de wettelijke auditor of het auditkantoor aanvullende informatie verlangen indien zulks noodzakelijk is voor effectief toezicht op de financiële markt, zoals in het nationaal recht bepaald.
- Er dient een effectieve dialoog te worden ingesteld tussen de bevoegde autoriteiten die toezicht houden op kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen enerzijds, en de wettelijke auditors en auditkantoren die de wettelijke controle van financiële overzichten van zulke instellingen en ondernemingen uitvoeren anderzijds. De verantwoordelijkheid om aan deze vereiste te voldoen berust bij beide bij de dialoog betrokken partijen.
- Het Europees Comité voor systeemrisico's (ESRB) en het Ceaob beleggen minstens eenmaal per jaar een vergadering met de wettelijke auditors en auditkantoren of netwerken die wettelijke controles uitvoeren van alle internationaal aangeduide financiële instellingen van wereldwijd systeembelang die binnen de Unie zijn toegelaten, teneinde het ESRB in kennis te stellen van significante ontwikkelingen in de sector of binnen deze systeemkritische financiële instellingen.
- Om de uitoefening van de taken als bedoeld in de eerste alinea te vergemakkelijken, brengen de Europese toezichthoudende autoriteit (Europese Bankautoriteit - EBA) en de Europese toezichthoudende autoriteit (Europese Autoriteit voor verzekeringen en bedrijfspensioenen - EAVB), rekening houdend met de huidige toezichtpraktijken, richtsnoeren uit voor de bevoegde autoriteiten die toezicht houden

¹ Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PB L 176 van 27.6.2013, blz. 338).

² Richtlijn 2009/138/EG van het Europees Parlement en de Raad van 25 november 2009 betreffende de toegang tot en uitoefening van het verzekerings- en het herverzekeringsbedrijf (Solvabiliteit II) (PB L 335 van 17.12.2009, blz. 1).

³ Verordening (EU) nr. 575/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende prudentiële vereisten voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 (PB L 176 van 27.6.2013, blz. 1).

op kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, overeenkomstig artikel 16 van respectievelijk Verordening (EU) nr. 1093/2010 van het Europees Parlement en de Raad en artikel 16 van Verordening (EU) nr. 1094/2010 van het Europees Parlement en de Raad.

- 3 De openbaarmaking te goeder trouw van informatie als bedoeld in lid 1 of van informatie die bekend is geworden tijdens de dialoog als bedoeld in lid 2 door de wettelijke auditor of het auditkantoor of netwerk, indien toepasselijk, aan de bevoegde autoriteiten of aan het ESRB of het Ceaob, vormt geen inbreuk op ongeacht welke op grond van een contract of van een wettelijke bepaling opgelegde beperking inzake de openbaarmaking van informatie.

Artikel 13

Transparantieverlag

- 1 Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoert, maakt uiterlijk vier maanden na afloop van elk boekjaar een jaarlijks transparantieverlag openbaar. Dat transparantieverlag wordt gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor en dient gedurende ten minste vijf jaar na de publicatie ervan op de website, op deze website beschikbaar te blijven. Indien de wettelijke auditor in dienst is bij een auditkantoor, berusten de verplichtingen uit hoofde van dit artikel bij het auditkantoor. Een wettelijke auditor of een auditkantoor mag zijn gepubliceerde jaarlijkse transparantieverlag wijzigen. In dat geval geeft de wettelijke auditor of het auditkantoor aan dat het een bijgewerkte versie van het verslag betreft, en dient de oorspronkelijke versie van het verslag op de website beschikbaar te blijven.
- Wettelijke auditors en auditkantoren delen de bevoegde autoriteiten mee dat het transparantieverlag is gepubliceerd op de website van de wettelijke auditor of het auditkantoor of, in voorkomend geval, dat het is bijgewerkt.
- 2 Het jaarlijkse transparantieverlag bevat ten minste de volgende informatie:
- a een beschrijving van de juridische en eigendomsstructuur van het auditkantoor;
 - b indien de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort:
 - 1 een beschrijving van het netwerk en van de juridische en structurele regelingen binnen het netwerk;
 - 2 de naam van alle wettelijke auditors die alleen werken en auditkantoren die tot het netwerk behoren;
 - 3 de landen waarin elke wettelijke auditor die alleen werkt en elk auditkantoor dat tot het netwerk behoort, bevoegd is als wettelijke auditor of zijn statutaire zetel, centraal bestuur of hoofdvesting heeft;
 - 4 de totale omzet die de wettelijke auditors die alleen werken en auditkantoren die tot het netwerk behoren, behalen met de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten;
 - c een beschrijving van de bestuursstructuur van het auditkantoor;
 - d een beschrijving van het interne kwaliteitscontrolesysteem van de wettelijke auditor of van het auditkantoor en een verklaring van het leidinggevende of bestuursorgaan betreffende de doeltreffendheid van de werking van dit systeem;
 - e de datum waarop de laatste kwaliteitsbeoordeling zoals bedoeld in artikel 26 heeft plaatsgevonden;
 - f een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij de wettelijke auditor of het wettelijke auditkantoor het afgelopen jaar wettelijke controles van financiële overzichten heeft uitgevoerd;
 - g een verklaring betreffende de praktijken van de wettelijke auditor of het auditkantoor op het gebied van de onafhankelijkheid, waarin tevens wordt bevestigd dat een interne beoordeling van de naleving van de onafhankelijkheidsvereisten heeft plaatsgevonden;
 - h een verklaring inzake het door de wettelijke auditor of het auditkantoor gevolgde beleid betreffende de permanente scholing van wettelijke auditors als bedoeld in artikel 13 van Richtlijn 2006/43/EG;
 - i informatie over de grondslagen voor de beloning van vennoten in auditkantoren;

- j een beschrijving van het beleid van de wettelijke auditor of het auditkantoor betreffende het rouleren van voornaamste vennoten en personeel overeenkomstig artikel 17, lid 7;
 - k informatie over de totale omzet van de wettelijke auditor of het auditkantoor, ingeval deze informatie niet openbaar is gemaakt in de financiële overzichten bedoeld in artikel 4, lid 2, van Richtlijn 2013/34/EU, uitgesplitst in:
 - 1 inkomsten ontvangen voor de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en entiteiten die behoren tot een groep van ondernemingen waarvan de moederonderneming een organisatie van openbaar belang is;
 - 2 inkomsten ontvangen voor de wettelijke controle van jaarlijkse financiële overzichten en geconsolideerde financiële overzichten van andere entiteiten;
 - 3 inkomsten ontvangen voor toegestane niet-controlediensten aan entiteiten die worden gecontroleerd door de wettelijke auditor of het auditkantoor; en
 - 4 inkomsten ontvangen voor niet-controlediensten aan andere entiteiten.
- De wettelijke auditor of het auditkantoor kan, in uitzonderlijke gevallen, besluiten de in punt f) van de eerste alinea vereiste informatie niet openbaar te maken voor zover dit noodzakelijk is om een imminente en significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken. De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit het bestaan van een dergelijke bedreiging aantonen.
- 3 Het transparantieverslag wordt ondertekend door de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Artikel 13 bis

Toegankelijkheid van informatie op het Europees centraal toegangspunt

- 1 Met ingang van 10 januari 2030 dient de wettelijke auditor of het auditkantoor, wanneer die of dat in artikel 13 van deze verordening bedoelde informatie openbaar maakt, die informatie op hetzelfde tijdstip in bij de in lid 3 van dit artikel bedoelde betrokken verzamelende instantie met het oog op het toegankelijk maken ervan op het uit hoofde van Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad⁴ opgerichte Europees centraal toegangspunt (European Single Access Point - ESAP). Die informatie voldoet aan alle volgende vereisten:
 - a de informatie is ingediend in een voor data-extractie geschikt formaat zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 3), van Verordening (EU) 2023/2859 of, wanneer zulks door het Unierecht wordt vereist, in een machinaal leesbaar formaat zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 4), van die verordening;
 - b de informatie gaat vergezeld van de volgende metadata:
 - 1 alle namen van de wettelijke auditor of het auditkantoor waarop de informatie betrekking heeft;
 - 2 voor rechtspersonen, de identificatiecode voor juridische entiteiten van het auditkantoor, zoals gespecificeerd op grond van artikel 7, lid 4, punt b), van Verordening (EU) 2023/2859;
 - 3 voor rechtspersonen, de grootte van het auditkantoor naar categorie, zoals gespecificeerd op grond van artikel 7, lid 4, punt d), van die verordening;
 - 4 het type informatie volgens de indeling op grond van artikel 7, lid 4, punt c), van die verordening;
 - 5 een vermelding of de informatie persoonsgegevens bevat.
- 2 Voor de toepassing van lid 1, punt b), ii), verkrijgen auditkantoren die rechtspersonen zijn een identificatiecode voor juridische entiteiten.

⁴ Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot oprichting van een Europees centraal toegangspunt dat gecentraliseerde toegang biedt tot voor financiële diensten, kapitaalmarkten en duurzaamheid relevante publiek beschikbare informatie (PB L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: Verordening - EU - 2023/2859 - NL - EUR-Lex (europa.eu)).

- 3 Uiterlijk op 9 januari 2030 wijzen de lidstaten, voor het op het ESAP toegankelijk maken van de in lid 1 van dit artikel bedoelde informatie, ten minste één verzamelende instantie als gedefinieerd in artikel 2, punt 2), van Verordening (EU) 2023/2859 aan en stellen zij de ESMA daarvan in kennis.
- 4 Om ervoor te zorgen dat de overeenkomstig lid 1 ingediende informatie efficiënt wordt verzameld en beheerd, worden aan de Commissie uitvoeringsbevoegdheden toegekend om, na raadpleging van de CEAOB, het volgende nader vast te stellen:
 - a andere metadata waarvan de informatie vergezeld moet gaan;
 - b de structurering van data in de informatie;
 - c de informatie waarvoor een machinaal leesbaar formaat vereist is en de vraag welk machinaal leesbaar formaat in dergelijke gevallen moet worden gebruikt.Voor de toepassing van punt c) gaat de Commissie de voor- en nadelen van verschillende machinaal leesbare formaten na en voert zij de nodige praktijktests uit.

Artikel 14

Informatieverstrekking aan bevoegde autoriteiten

Wettelijke auditors en auditkantoren verstrekken hun bevoegde autoriteit jaarlijks een lijst van de gecontroleerde organisaties van openbaar belang, opgesteld op basis van de van hen ontvangen inkomsten, waarbij deze worden uitgesplitst in:

- a inkomsten uit wettelijke controle;
- b inkomsten uit andere niet-controlediensten dan de in artikel 5, lid 1, bedoelde die volgens de nationale wetgeving of de Uniewetgeving verplicht zijn; en
- c inkomsten uit andere niet-controlediensten dan de in artikel 5, lid 1, bedoelde die volgens de nationale wetgeving of de Uniewetgeving niet verplicht zijn.

Artikel 15

Bewaarplicht

Wettelijke auditors en auditkantoren bewaren de documenten en informatie als bedoeld in artikel 4, lid 3, artikel 6, artikel 7, artikel 8, leden 4 tot en met 7, de artikelen 10 en 11, artikel 12, lid 1 en lid 2, artikel 14, artikel 16, leden 2, 3, en 5, van deze verordening en in de artikelen 22 ter, 24 bis, 24 ter, 27 en 28 van Richtlijn 2006/43/EG, gedurende een periode van ten minste vijf jaar, te rekenen vanaf de datum waarop deze documenten zijn of deze informatie is geproduceerd.

De lidstaten kunnen van wettelijke auditors en auditkantoren eisen dat deze de documenten en informatie als bedoeld in de eerste alinea langer bewaren, overeenkomstig hun regels op het gebied van de bescherming van persoonsgegevens en administratieve en gerechtelijke procedures.

Titel III De benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren door organisaties van openbaar belang

Artikel 16

Benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren

- 1 Voor de toepassing van artikel 37, lid 1, van Richtlijn 2006/43/EG zijn voor de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren door organisaties van openbaar belang de in de leden 2 tot en met 5 van dit artikel genoemde voorwaarden van toepassing, alsmede, in voorkomend geval, het bepaalde in lid 7. Indien artikel 37, lid 2, van Richtlijn 2006/43/EG van toepassing is, informeert de organisatie van openbaar belang de bevoegde autoriteit over het gebruik van alternatieve regelingen of modaliteiten als bedoeld in dat artikel. In dat geval zijn de leden 2 tot en met 5 van dit artikel niet van toepassing.
- 2 Het auditcomité doet het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit een aanbeveling voor de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren.

Tenzij het de verlenging van een controleopdracht overeenkomstig artikel 17, lid 1 en lid 2, betreft, wordt de aanbeveling gemotiveerd en bevat zij ten minste twee keuzemogelijkheden voor de controleopdracht en uit het auditcomité een gemotiveerde voorkeur voor een daarvan.

In zijn aanbeveling geeft het auditcomité aan dat zijn aanbeveling niet is beïnvloed door een derde partij en dat het comité geen gelijkaardige clause als bedoeld in lid 6 is opgelegd.

- 3 Tenzij het de verlenging van een controleopdracht overeenkomstig artikel 17, lid 1 en lid 2, betreft, wordt de aanbeveling van het auditcomité als bedoeld in lid 2 van dit artikel opgesteld na een selectieprocedure die is georganiseerd door de gecontroleerde entiteit en voldoet aan de volgende criteria:
- a de gecontroleerde entiteit is vrij om alle wettelijke auditors of auditkantoren uit te nodigen om voorstellen voor het leveren van de wettelijke controledienst in te dienen, mits artikel 17, lid 3, wordt gerespecteerd en de organisatie van de openbare aanbesteding op geen enkele wijze de deelname aan de selectieprocedure verhindert van kantoren die in het voorafgaande kalenderjaar minder dan 15 % van de totale honoraria voor controles hebben ontvangen van organisaties van openbaar belang in de betrokken lidstaat;
 - b de gecontroleerde entiteit stelt aanbestedingsstukken op ten behoeve van de uitgenodigde wettelijke auditors of auditkantoren. Deze aanbestedingsstukken stellen hen in staat de werkzaamheden van de gecontroleerde entiteit en het uit te voeren type wettelijke controle te begrijpen. De aanbestedingsstukken bevatten transparante en niet-discriminerende selectiecriteria die door de gecontroleerde entiteit zullen worden gebruikt om de door wettelijke auditors of auditkantoren ingediende voorstellen te beoordelen;
 - c het staat de gecontroleerde entiteit vrij de selectieprocedure vast te stellen en zij mag in de loop van de procedure directe onderhandelingen voeren met geïnteresseerde inschrijvers;
 - d indien de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 20 conform het Unierecht of nationaal recht eisen dat wettelijke auditors en auditkantoren voldoen aan bepaalde kwaliteitsnormen, worden deze normen in de aanbestedingsstukken opgenomen;
 - e de gecontroleerde entiteit beoordeelt de door wettelijke auditors en/of auditkantoren ingediende voorstellen overeenkomstig de vooraf in de aanbestedingsstukken vastgestelde selectiecriteria. De gecontroleerde entiteit stelt een verslag op over de conclusies van de selectieprocedure, dat door het auditcomité wordt bevestigd. De gecontroleerde entiteit en het auditcomité houden rekening met alle bevindingen of conclusies van de inspectieverslagen over de kandidaat-wettelijke auditor of het kandidaat-auditkantoor als bedoeld in artikel 26, lid 8, en die door de bevoegde autoriteit worden gepubliceerd overeenkomstig artikel 28, onder d);
 - f de gecontroleerde entiteit kan desgevraagd aan de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 20 aantonen dat de selectieprocedure op een eerlijke wijze is uitgevoerd.
Het auditcomité is verantwoordelijk voor de selectieprocedure als bedoeld in de eerste alinea. Voor de toepassing van punt a) maakt de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 20, lid 1, een lijst van de betrokken wettelijke auditors en auditkantoren openbaar die jaarlijks wordt bijgewerkt. De bevoegde autoriteit gebruikt de door de wettelijke auditors en auditkantoren overeenkomstig artikel 14 verstrekte informatie om de relevante berekeningen uit te voeren.
- 4 Organisaties van openbaar belang die voldoen aan de onder f) en t) van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 2003/71/EG⁵ vastgelegde criteria, hoeven geen selectieprocedure als bedoeld in lid 3 toe te passen.
- 5 Het voorstel aan de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van de gecontroleerde entiteit voor de benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren omvat de in lid 2 bedoelde aanbeveling en voorkeur van het auditcomité of het orgaan dat soortgelijke functies uitoefent.
- Als het voorstel afwijkt van de voorkeur van het auditcomité, wordt in het voorstel vermeld waarom de aanbeveling van het auditcomité niet is gevolgd. De (Het) door het bestuursorgaan of het toezichthoudende orgaan aanbevolen wettelijke auditor of auditkantoor moet evenwel aan de in lid 3 beschreven

⁵ Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (PB L 345 van 31.12.2003, blz. 64).

selectieprocedure hebben deelgenomen. Deze alinea is niet van toepassing ingeval de functies van het auditcomité worden uitgeoefend door het leidinggevende of toezichthoudende orgaan.

- 6 Een contractclausule die is aangegaan tussen een organisatie van openbaar belang en een derde partij en die de keuze door de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van die organisatie, als bedoeld in artikel 37 van Richtlijn 2006/43/EG, beperkt tot bepaalde categorieën of lijsten van wettelijke auditors of auditkantoren, wat betreft de benoeming van een welbepaalde wettelijke auditor of een welbepaald auditkantoor om de wettelijke controle van die organisatie uit te voeren, is nietig. De organisatie van openbaar belang stelt de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 20 onmiddellijk en onverwijld in kennis van elke poging door een derde partij om een dergelijke contractuele clausule op te leggen of op andere wijze ongepaste invloed uit te oefenen op het besluit van de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering over de selectie van een wettelijke auditor of een auditkantoor.
- 7 De lidstaten kunnen besluiten dat organisaties van openbaar belang in bepaalde situaties een minimumaantal wettelijke auditors of auditkantoren moeten benoemen, en kunnen de voorwaarden vaststellen voor de relaties tussen de benoemde wettelijke auditors of auditkantoren. Als een lidstaat een dergelijke eis stelt, stelt hij de Commissie en de bevoegde Europese toezichthoudende autoriteit hiervan in kennis.
- 8 Indien de gecontroleerde entiteit over een benoemingscomité beschikt waarin de aandeelhouders of leden aanmerkelijke invloed hebben en dat tot taak heeft aanbevelingen te doen over de selectie van de auditors, kunnen de lidstaten toestaan dat een benoemingscomité de in dit artikel vermelde functies van het auditcomité verricht en eisen dat dit de in lid 2 bedoelde aanbeveling aan de algemene vergadering van aandeelhouders of leden voorlegt.

Artikel 17

Duur van de controleopdracht

- 1 Een organisatie van openbaar belang benoemt de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een eerste opdracht met een duur van ten minste één jaar. Die opdracht kan worden verlengd. De maximumduur van de eerste opdracht van een bepaalde wettelijke auditor of een bepaald auditkantoor, of van die opdracht en een of meer verlengingen, bedraagt niet meer dan tien jaar.
- 2 In afwijking van het bepaalde in lid 1 kunnen de lidstaten
 - a eisen dat de eerste opdracht als bedoeld in lid 1 een duur van meer dan één jaar heeft;
 - b een maximumduur van minder dan tien jaar vaststellen voor de opdrachten die zijn bedoeld in lid 1, tweede alinea.
- 3 Na het verstrijken van de maximumduur van de in lid 1, tweede alinea, of in lid 2, onder b), bedoelde opdracht, of na het verstrijken van de overeenkomstig leden 4 of 6 verlengde looptijd van de opdracht, mogen de wettelijke auditor of het auditkantoor of, indien van toepassing, de leden van zijn netwerk binnen de Unie, geen wettelijke controle van dezelfde organisatie van openbaar belang uitvoeren in de daaropvolgende periode van vier jaar.
- 4 In afwijking van lid 1 en lid 2, onder b), kunnen de lidstaten bepalen dat de in lid 1, tweede alinea, en in lid 2, onder b) bedoelde maximumduur kan worden verlengd tot een maximale duur van:
 - a twintig jaar, indien een openbare aanbesteding wordt uitgevoerd in overeenstemming met leden 2 tot en met 5 van artikel 16, en van kracht wordt vanaf het verstrijken van de in lid 1, tweede alinea, of in lid 2, onder b), bedoelde maximumduur; of
 - b vierentwintig jaar, indien na het verstrijken van de in lid 1, tweede alinea, en in lid 2, onder b), bedoelde maximumduur, meer dan één auditor of auditkantoor tegelijk worden aangesteld, op voorwaarde dat de wettelijke controle resulteert in het voorleggen van de in artikel 28 van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde gezamenlijke controleverklaring.
- 5 De in lid 1, tweede alinea, en lid 2, onder b), bedoelde maximumduur mag alleen worden verlengd indien het leidinggevende of toezichthoudende orgaan, op aanbeveling van het auditcomité, aan de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering conform het nationale recht voorstelt de opdracht te verlengen, en dat voorstel wordt goedgekeurd.

- 6 Na het verstrijken van de maximumduur van, al naargelang, de in lid 1, tweede alinea, in lid 2, onder b), of in lid 4, bedoelde opdracht, kan de organisatie van openbaar belang op uitzonderlijke basis, de in artikel 20, lid 1, bedoelde bevoegde autoriteit verzoeken een verlenging toe te staan met het oog op het opnieuw benoemen van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor een voortgezette opdracht, indien is voldaan aan de voorwaarden van lid 4, onder a) of b). De duur van een dergelijke bijkomende opdracht bedraagt ten hoogste twee jaar.
- 7 De voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle, staken hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit uiterlijk zeven jaar na de datum van hun benoeming. Zij nemen niet eerder dan drie jaar na het staken van de deelname opnieuw deel aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit.
- De lidstaten kunnen, bij wijze van afwijking, eisen dat de voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle, hun deelname aan de wettelijke controle van de gecontroleerde entiteit eerder beëindigen dan zeven jaar na de datum van hun respectieve benoeming.
- De wettelijke auditor of het auditkantoor zet een passend systeem van geleidelijke rotatie op voor de hoogstgeplaatste personeelsleden die betrokken zijn bij de wettelijke controle, met inbegrip van ten minste de personen die zijn geregistreerd als wettelijke auditor. Dit rotatiesysteem wordt gefaseerd ingevoerd op basis van individuele personen en niet van het volledige auditteam. Het is evenredig met de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.
- De wettelijke auditor of het auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat dit systeem doeltreffend wordt toegepast en is aangepast aan de schaal en de complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.
- 8 Voor de toepassing van dit artikel wordt de duur van de controleopdracht berekend vanaf het eerste boekjaar dat is bedoeld in de brief inzake de controleopdracht waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor voor het eerst wordt benoemd voor het uitvoeren van opeenvolgende wettelijke controles voor dezelfde organisatie van openbaar belang.
- Voor de toepassing van dit artikel maken van het auditkantoor ook andere kantoren deel uit die door het auditkantoor zijn overgenomen of waarmee het is gefuseerd.
- Indien er onzekerheid bestaat ten aanzien van de datum waarop de wettelijke auditor of het auditkantoor begon met de uitvoering van opeenvolgende wettelijke controles voor de organisatie van openbaar belang, bijvoorbeeld ten gevolge van fusies van kantoren, overnames of wijzigingen in de eigendomsstructuur, meldt de wettelijke auditor of het auditkantoor dit onmiddellijk aan de bevoegde autoriteit, die uiteindelijk de datum zal bepalen die relevant is voor de toepassing van de eerste alinea.

Artikel 18

Dossier van de overdracht

Indien de wettelijke auditor of het auditkantoor vervangen wordt door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, voldoet de voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor aan de vereisten van artikel 23, lid 3, van Richtlijn 2006/43/EG.

Onder voorbehoud van artikel 15, verleent de voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor tevens toegang tot de in artikel 11 bedoelde aanvullende verklaringen betreffende voorgaande jaren, alsook tot alle informatie die aan bevoegde autoriteiten is toegezonden overeenkomstig de artikelen 12 en 13.

De voormalige wettelijke auditor of het voormalige auditkantoor kan aan de bevoegde autoriteit aantonen dat deze informatie aan de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe auditkantoor is verstrekt.

Artikel 19

Ontslag en ontslagneming van de wettelijke auditors of de auditkantoren

Onverminderd artikel 38, lid 1, van Richtlijn 2006/43/EG verstrekken door een lidstaat overeenkomstig artikel 20, lid 2, van deze verordening aangewezen bevoegde autoriteiten, de informatie omtrent het ontslag of de ontslagneming van de wettelijke auditor of het auditkantoor tijdens de duur van de aanwijzing, alsook een afdoende motivering hiervoor aan de bevoegde autoriteit die is bedoeld in artikel 20, lid 1.

Titel IV Toezicht op de activiteiten van wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van organisaties van openbaar belang uitvoeren

Hoofdstuk 1 Bevoegde autoriteiten

Artikel 20

Aanwijzing van bevoegde autoriteiten

- 1 De bevoegde autoriteiten die belast zijn met de uitvoering van de taken waarin deze verordening voorziet, en erop moeten toezien dat de bepalingen van deze verordening worden toegepast, worden aangewezen onder:
 - a de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 24, lid 1, van Richtlijn 2004/109/EG;
 - b de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 24, lid 4, onder h), van Richtlijn 2004/109/EG;
 - c de bevoegde autoriteit als bedoeld in artikel 32 van Richtlijn 2006/43/EG.
 - 2 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten besluiten de verantwoordelijkheid voor de toepassing van alle of een deel van de bepalingen van titel III, voor zover nodig, te leggen bij de bevoegde autoriteiten als bedoeld in:
 - a artikel 48 van Richtlijn 2004/39/EG;
 - b artikel 24, lid 1, van Richtlijn 2004/109/EG;
 - c artikel 24, lid 4, onder h), van Richtlijn 2004/109/EG;
 - d artikel 20 van Richtlijn 2007/64/EG;
 - e artikel 30 van Richtlijn 2009/138/EG;
 - f artikel 4, lid 1, van Richtlijn 2013/36/EU;of bij andere bij nationaal recht aangewezen autoriteiten.
 - 3 Indien meer dan één bevoegde autoriteit is aangewezen uit hoofde van lid 1 en lid 2, worden deze autoriteiten zo georganiseerd dat hun taken duidelijk zijn toegewezen.
 - 4 De leden 1, 2 en 3 doen geen afbreuk aan het recht van een lidstaat om aparte wettelijke en bestuursrechtelijke regelingen vast te stellen voor overzeese landen en gebiedsdelen waarmee die lidstaat speciale betrekkingen heeft.
 - 5 De lidstaten stellen de Commissie in kennis van de aanwijzing van bevoegde autoriteiten voor de toepassing van deze verordening.
- De Commissie voegt deze informatie samen en maakt haar openbaar.

Artikel 21

Voorwaarden van onafhankelijkheid

De bevoegde autoriteiten zijn onafhankelijk van wettelijke auditors en auditkantoren.

De bevoegde autoriteiten kunnen deskundigen als bedoeld in artikel 26, lid 1, onder c), raadplegen met het oog op de uitvoering van specifieke taken en kunnen ook worden bijgestaan door deskundigen, wanneer dit noodzakelijk is voor de goede uitvoering van hun taken. In dergelijke gevallen worden de deskundigen niet bij de besluitvorming betrokken.

Een persoon mag geen lid zijn van het bestuursorgaan of niet verantwoordelijk zijn voor de besluitvorming van genoemde autoriteiten indien die persoon tijdens zijn betrokkenheid of tijdens de drie vorige jaren:

- a wettelijke controles heeft uitgevoerd;
- b stemrecht in een auditkantoor heeft gehad;
- c lid was van het bestuurs-, leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een auditkantoor;
- d vennoot of werknemer was van of op andere wijze gecontracteerd was door een auditkantoor.

De financiering van deze autoriteiten is veiliggesteld en beschermd tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

Artikel 22

Beroepsgeheim in hoofde van bevoegde autoriteiten

De verplichting van beroepsgeheim geldt voor alle personen die in dienst zijn of waren van, onafhankelijk gecontracteerd zijn of waren door, of betrokken zijn of waren bij het bestuur van bevoegde autoriteiten of van een autoriteit of organisatie waaraan op grond van artikel 24 van deze verordening taken zijn gedelegeerd. Informatie die valt onder het beroepsgeheim, mag niet openbaar worden gemaakt aan een andere persoon of autoriteit, behalve krachtens de verplichtingen uit hoofde van deze verordening of de wettelijke of bestuursrechtelijke procedures van een lidstaat.

Artikel 23

Bevoegdheden van bevoegde autoriteiten

- 1 Onverminderd artikel 26, bemoeien de bevoegde autoriteiten noch enige overheid van de lidstaten zich bij de uitvoering van hun taken in het kader van deze verordening met de inhoud van controleverklaringen.
- 2 De lidstaten zien erop toe dat de bevoegde autoriteiten alle toezichts- en onderzoeksbevoegdheden hebben die nodig zijn voor de uitvoering van hun taken uit hoofde van deze verordening en overeenkomstig de bepalingen van hoofdstuk VII van Richtlijn 2006/43/EG.
- 3 De in lid 2 van dit artikel bedoelde bevoegdheden behelzen ten minste de bevoegdheid om:
 - a toegang te hebben tot gegevens in verband met de wettelijke controle of tot andere documenten, in welke vorm ook, die wettelijke auditors of auditkantoren in hun bezit hebben en die relevant zijn voor de uitvoering van hun taken en het recht om daarvan een kopie te ontvangen of te nemen;
 - b van iedere persoon informatie in verband met de wettelijke controle te verkrijgen;
 - c inspecties ter plaatse van wettelijke auditors of auditkantoren uit te voeren;
 - d strafrechtelijke vervolgingsprocedures in te leiden;
 - e deskundigen te verzoeken om verificaties of onderzoeken te verrichten;
 - f de in artikel 30 bis van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde administratieve maatregelen te nemen en sancties op te leggen.

De bevoegde autoriteiten kunnen de in de eerste alinea bedoelde bevoegdheden alleen uitoefenen ten aanzien van:

- 1 wettelijke auditors en auditkantoren die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren;
 - 2 personen die betrokken zijn bij de activiteiten van wettelijke auditors en auditkantoren die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren;
 - 3 gecontroleerde entiteiten, hun verbonden entiteiten en aan die entiteiten gelieerde derden;
 - 4 derden waaraan de wettelijke auditors en auditkantoren die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren, bepaalde functies of activiteiten hebben uitbesteed; en
 - 5 personen die op een andere wijze gelieerd zijn aan of verbonden zijn met wettelijke auditors en auditkantoren die de wettelijke controle van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren.
- 4 De lidstaten dragen er zorg voor dat de bevoegde autoriteiten hun toezichts- en onderzoeksbevoegdheden als volgt mogen uitoefenen:

- a rechtstreeks;
 - b in samenwerking met andere autoriteiten;
 - c middels een verzoek aan de bevoegde rechterlijke instanties.
- 5 De toezichts- en onderzoeksbevoegdheden van de bevoegde autoriteiten worden uitgeoefend met volledige inachtneming van het nationale recht, in het bijzonder van het beginsel van eerbiediging van het privéleven, en van het recht van verdediging.
- 6 De verwerking van tijdens de uitoefening van de toezichts- en onderzoeksbevoegdheden behandelde persoonsgegevens conform dit artikel vindt plaats in overeenstemming met Richtlijn 95/46/EG.

Artikel 24

Delegeren van taken

- 1 De lidstaten kunnen alle taken die uit hoofde van deze verordening moeten worden uitgevoerd, delegeren aan andere autoriteiten of organisaties die bij wet zijn ingesteld of gemachtigd om deze taken uit te voeren, of zij kunnen de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 20, lid 1, toestaan dit te doen, behalve taken die verband houden met:
- a het kwaliteitsborgingsstelsel dat is bedoeld in artikel 26;
 - b onderzoeken als bedoeld in artikel 23 van deze verordening en artikel 32 van Richtlijn 2006/43/EG die voortvloeien uit dat kwaliteitsborgingsstelsel of uit een verwijzing door een andere autoriteit; en
 - c sancties en maatregelen, als bedoeld in hoofdstuk VII van Richtlijn 2006/43/EG, die verband houden met de kwaliteitsborging of onderzoeken van de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang.
- 2 Elke uitvoering van taken door andere autoriteiten of organisaties wordt uitdrukkelijk door de bevoegde autoriteit gedelegeerd. In de delegatie wordt gespecificeerd welke taken worden gedelegeerd en onder welke voorwaarden deze moeten worden uitgevoerd.
Indien de bevoegde autoriteit taken delegeert aan andere autoriteiten of organisaties, kan zij deze bevoegdheden per geval weer aan zich trekken.
- 3 De autoriteiten of organisaties zijn zodanig georganiseerd dat er geen sprake is van belangenconflicten. De eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de naleving van deze verordening en de op basis daarvan aangenomen uitvoeringsmaatregelen, berust bij de delegerende bevoegde autoriteit. De bevoegde autoriteit stelt de Commissie en de bevoegde autoriteiten van de lidstaten in kennis van alle met het oog op de delegatie van taken getroffen regelingen, met inbegrip van de precieze voorwaarden voor het delegeren van taken.
- 4 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten besluiten de taken die zijn bedoeld in lid 1, onder c), te delegeren aan andere autoriteiten of organisaties die bij wet zijn aangewezen of gemachtigd om dergelijke taken uit te voeren, indien een meerderheid van de personen die betrokken zijn bij het beheer van die autoriteit of organisatie, een onafhankelijke positie heeft ten opzichte van het auditberoep.

Artikel 25

Samenwerking met andere bevoegde autoriteiten op nationaal niveau

De bevoegde autoriteit die is aangewezen overeenkomstig artikel 20, lid 1, en, in voorkomend geval, elke autoriteit waaraan deze bevoegde autoriteit taken heeft gedelegeerd, werkt op nationaal niveau samen met:

- a de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 32, lid 4, van Richtlijn 2006/43/EG;
- b de autoriteiten als bedoeld in artikel 20, lid 2, of zij nu zijn aangewezen als bevoegde autoriteiten voor de toepassing van deze verordening of niet;
- c de financiële inlichtingeneenheden en de bevoegde autoriteiten als bedoeld in de artikelen 21 en 37 van Richtlijn 2005/60/EG.

De verplichtingen van artikel 22 van deze verordening inzake het beroepsgeheim zijn van toepassing op dergelijke samenwerking.

Hoofdstuk 2 Kwaliteitsborging, monitoren van de markt en transparantie van bevoegdheden autoriteiten

Artikel 26

Kwaliteitsborging

1 Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

- a „inspecties”: kwaliteitsbeoordelingen van wettelijke auditors en auditkantoren, die worden geleid door een inspecteur en waarbij het niet gaat om een onderzoek in de zin van artikel 32, lid 5, van Richtlijn 2006/43/EG;
- b „inspecteur”: een beoordelaar die voldoet aan de eisen die zijn uiteengezet in lid 5, eerste alinea, onder a), en in dienst is van of anderszins gecontracteerd is door een bevoegde autoriteit;
- c „deskundige”: een natuurlijk persoon die beschikt over specifieke deskundigheid op het gebied van financiële markten, financiële verslaggeving, controle van financiële overzichten of op andere gebieden die van belang zijn voor inspecties, met inbegrip van praktiserende wettelijke auditors.

2 De bevoegde autoriteiten die zijn aangewezen overeenkomstig artikel 20, lid 1, zetten een doeltreffend kwaliteitsborgingsstelsel voor controles op.

Zij voeren op basis van een risicoanalyse kwaliteitsborging uit van wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren en:

- a in het geval van wettelijke auditors en auditkantoren die wettelijke controles van financiële overzichten van andere organisaties van openbaar belang uitvoeren dan die omschreven in artikel 2, punten 17 en 18, van Richtlijn 2006/43/EG ten minste om de drie jaar;
- b in andere gevallen dan die bedoeld onder a), ten minste om de zes jaar.

3 De bevoegde autoriteit krijgt onderstaande verantwoordelijkheden:

- a goedkeuren en wijzigen van de inspectiemethoden, met inbegrip van handleidingen voor inspecties en follow-up, methoden voor verslaggeving en periodieke inspectieprogramma's;
- b goedkeuren en wijzigen van inspectieverslagen en vervolgerslagen;
- c goedkeuren en aanwijzen van inspecteurs voor afzonderlijke inspecties.

De bevoegde autoriteit wijst voldoende middelen toe aan het kwaliteitsborgingsstelsel.

4 De bevoegde autoriteit zet het kwaliteitsborgingsstelsel op zodanige wijze op dat het onafhankelijk is van de wettelijke auditors en auditkantoren die in het kader ervan worden beoordeeld.

De bevoegde autoriteit ziet erop toe dat er passende beleidsmaatregelen en procedures zijn met betrekking tot de onafhankelijkheid en objectiviteit van het personeel, met inbegrip van inspecteurs, en het beheer van kwaliteitsborgingssysteem.

5 De bevoegde autoriteit voldoet aan de volgende criteria bij de benoeming van inspecteurs:

- a inspecteurs beschikken over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van financiële overzichten en financiële verslaggeving, en hebben tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;
- b een praktiserende wettelijke auditor of een persoon die in dienst is van dan wel anderszins verbonden is met een wettelijke auditor of een auditkantoor, mag niet optreden als inspecteur;
- c een persoon mag niet optreden als inspecteur bij een inspectie bij de wettelijke auditor of het auditkantoor totdat ten minste drie jaar zijn verstreken sinds deze persoon geen vennoot of werknemer meer is bij die wettelijke auditor of dat auditkantoor, dan wel anderszins niet meer met die wettelijke auditor of dat auditkantoor verbonden is;
- d inspecteurs verklaren dat er geen belangenconflicten bestaan tussen hen en de te inspecteren wettelijke auditor of het te inspecteren auditkantoor.

In afwijking van lid 1, onder b), kan een bevoegde autoriteit voor het verrichten van specifieke inspecties deskundigen contracteren indien het aantal inspecteurs binnen de autoriteit onvoldoende is. De bevoegde autoriteit kan ook worden bijgestaan door deskundigen indien dit noodzakelijk is voor het goede verloop van een inspectie. In deze gevallen voldoen de bevoegde autoriteiten en de deskundigen aan de eisen van dit lid. Deskundigen mogen niet betrokken zijn bij het bestuur

van, of in dienst zijn van of anderszins gecontracteerd zijn door beroepsverenigingen en -organisaties, maar kunnen lid zijn van die verenigingen of organisaties.

- 6 Deze inspecties houden ten minste het volgende in:
 - a een beoordeling van de opzet van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van de wettelijke auditor of het auditkantoor;
 - b adequate toetsing van de procedures op naleving en een beoordeling van de controledossiers voor financiële overzichten van organisaties van openbaar belang wat betreft de effectiviteit van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem;
 - c een beoordeling van de inhoud van het meest recente jaarlijkse transparantieverslag dat een wettelijke auditor of een auditkantoor overeenkomstig artikel 13 heeft bekendgemaakt, waarbij rekening wordt gehouden met de bevindingen van de inspectie ingevolge a en b.
 - 7 De door de wettelijke auditor of het auditkantoor aangewende beleidsmaatregelen en procedures op het gebied van interne kwaliteitscontrole worden ten minste beoordeeld op:
 - a de inachtneming door de wettelijke auditor of het auditkantoor van de toepasselijke normen inzake controle en kwaliteitsbeheer en van ethische en onafhankelijkheidsvereisten, waaronder die welke vastgesteld zijn in hoofdstuk IV van Richtlijn 2006/43/EG en de artikelen 4 en 5 van deze verordening, alsook de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de betrokken lidstaat;
 - b de kwantiteit en kwaliteit van de gebruikte middelen, waaronder de naleving van de vereisten op het gebied van permanente scholing als bedoeld in artikel 13 van Richtlijn 2006/43/EG;
 - c de naleving van de vereisten van artikel 4 van deze verordening met betrekking tot de in rekening gebrachte honoraria voor de wettelijke controle van financiële overzichten.

Voor de toetsing van de naleving worden de controledossiers geselecteerd op basis van een analyse van het risico op een inadequate uitvoering van een wettelijke controle van de financiële overzichten.

De bevoegde autoriteiten beoordelen ook periodiek de methoden die de wettelijke auditors en auditkantoren gebruiken bij het uitvoeren van de wettelijke controle.

De bevoegde autoriteiten hebben de bevoegdheid om naast de inspecties die onder de eerste alinea vallen, ook andere inspecties uit te voeren.
 - 8 Bevindingen en conclusies van een inspectie op basis waarvan aanbevelingen worden gedaan, waaronder bevindingen en conclusies die verband houden met een transparantieverslag, worden vóór de afronding van een inspectieverslag meegedeeld aan en besproken met de wettelijke auditor of het auditkantoor waarbij de inspectie is verricht.
- De geïnspecteerde wettelijke auditor of het geïnspecteerde auditkantoor volgt de aanbevelingen van inspecties binnen een redelijke, door de bevoegde autoriteit vastgestelde termijn op. In geval van aanbevelingen over het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van de wettelijke auditor of het auditkantoor is deze termijn niet langer dan twaalf maanden.
- 9 Over de inspectie wordt een verslag opgesteld waarin de voornaamste conclusies en aanbevelingen van de kwaliteitsbeoordeling zijn opgenomen.

Artikel 27

Monitoren van marktkwaliteit en mededinging

- 1 De overeenkomstig artikel 20, lid 1, aangewezen bevoegde autoriteiten en het European Competition Network (ECN), al naargelang, monitoren regelmatig de ontwikkelingen in de markt voor wettelijke controlediensten aan organisaties van openbaar belang en in het bijzonder het volgende:
 - a de risico's die voortvloeien uit een groot aantal kwalitatieve tekortkomingen van een wettelijke auditor of auditkantoor, waaronder systematische tekortkomingen binnen een netwerk van auditkantoren, die kunnen leiden tot de sluiting van een auditkantoor, de verstoring van de levering van wettelijke controlediensten, hetzij in een specifieke sector hetzij in meerdere sectoren, de verdere

risicoaccumulatie van tekortkomingen in de controle en het effect op de algemene stabiliteit van de financiële sector;

- b de mate van marktconcentratie, onder meer in specifieke sectoren;
 - c de prestaties van auditcomités;
 - d de noodzaak maatregelen vast te stellen om de onder punt a) bedoelde risico's in te perken.
- 2 Uiterlijk op 17 juni 2016 en daarna ten minste elke drie jaar, stelt elke bevoegde autoriteit en het ECN een verslag op over marktontwikkelingen inzake het verstrekken van wettelijke controlediensten aan organisaties van openbaar belang en dient zij dit in bij het Ceaob, ESMA, EBA, EIOPA en de Commissie. Na raadpleging van het Ceaob, de ESMA, de EBA en de EIOPA gebruikt de Commissie deze verslagen om een gezamenlijk verslag over die ontwikkelingen op communautair niveau op te stellen. Dit gezamenlijk verslag wordt ingediend bij de Raad, de Europese Centrale Bank en het Europees Comité voor systeemrisico's (ESRB), alsook, indien passend, bij het Europees Parlement.

Artikel 28

Monitoren van marktkwaliteit en mededinging

Bevoegde autoriteiten zijn transparant en publiceren ten minste:

- a jaarlijkse activiteitenverslagen over hun taken krachtens deze verordening;
- b jaarlijkse werkprogramma's betreffende hun taken krachtens deze verordening;
- c een jaarlijks verslag over de algemene resultaten van het kwaliteitsborgingsstelsel. Dit verslag bevat informatie over de gedane aanbevelingen, over de opvolging van de aanbevelingen en over de getroffen toezichtmaatregelen en opgelegde sancties. Ook bevat het kwantitatieve informatie en andere belangrijke prestatie-informatie over de financiële middelen, de personeelsmiddelen en de efficiëntie en effectiviteit van het kwaliteitsborgingsstelsel;
- d de geaggregeerde informatie over de bevindingen en conclusies van de inspecties als bedoeld in de eerste alinea van artikel 26, lid 8. Lidstaten kunnen de bekendmaking van die bevindingen en conclusies van afzonderlijke inspecties eisen.

Hoofdstuk 3 Samenwerking tussen bevoegde autoriteiten en relaties met de Europese toezichthoudende autoriteiten

Artikel 29

Verplichting tot samenwerking

De bevoegde autoriteiten van de lidstaten werken samen indien zulks voor de toepassing van deze verordening noodzakelijk is, ook in gevallen waarin het onderzochte gedrag niet strijdig is met enige in de betrokken lidstaat van kracht zijnde wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling.

Artikel 30

Instelling van het Ceaob

- 1 Behoudens het opzetten van nationaal toezicht op controles wordt de samenwerking tussen bevoegde autoriteiten opgezet binnen het kader van het Ceaob.
- 2 Het Ceaob is samengesteld uit een lid per lidstaat, die hooggeplaatste vertegenwoordigers zijn van de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 32, lid 1, van Richtlijn 2006/43/EG, en een lid aangewezen door de ESMA (hierna „de leden” genoemd).
- 3 De EBA en EIOPA worden als waarnemer uitgenodigd op vergaderingen van het Ceaob.
- 4 Het Ceaob vergadert regelmatig en zo nodig op verzoek van de Commissie of een lidstaat.
- 5 Elk lid van het Ceaob heeft één stem, behalve het door ESMA aangewezen lid, dat geen stemrecht heeft. Tenzij anders aangegeven, besluit het Ceaob met gewone meerderheid van zijn leden.

- 6 De voorzitter van het Ceaob wordt verkozen uit een lijst van kandidaten die de bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 32, lid 1, van Richtlijn 2006/43/EG vertegenwoordigen, of afgezet met een tweederdemeerderheid van de leden. De voorzitter wordt verkozen voor een termijn van vier jaar. De voorzitter mag geen twee achtereenvolgende termijnen in die functie dienen, maar kan na een tussenperiode van vier jaar worden herkozen.
De vicevoorzitter wordt benoemd of afgezet door de Commissie.
De voorzitter en de vicevoorzitter hebben geen stemrecht.
Indien de voorzitter voor het eind van zijn termijn aftreedt of wordt afgezet, neemt de vicevoorzitter het voorzitterschap waar tot de volgende vergadering van het Ceaob, tijdens welke een voorzitter voor de resterende ambtsperiode wordt gekozen.
- 7 Het Ceaob:
 - a vergemakkelijkt de uitwisseling van informatie, expertise en beste praktijken voor de tenuitvoerlegging van deze verordening en van Richtlijn 2006/43/EG;
 - b verleent de Commissie en de bevoegde autoriteiten op verzoek deskundig advies over aangelegenheden in verband met de tenuitvoerlegging van deze verordening en van Richtlijn 2006/43/EG;
 - c draagt bij tot de technische beoordeling van stelsels van publiek toezicht van derde landen en aan de internationale samenwerking op dat gebied tussen de lidstaten en derde landen, als bedoeld in de artikelen 46, lid 2, en 47, lid 3, van Richtlijn 2006/43/EG;
 - d draagt bij tot het technische onderzoek van internationale standaarden voor audit, met inbegrip van de procedures voor de opstelling ervan, met het oog op de goedkeuring van deze standaarden op Unieniveau;
 - e draagt bij tot de verbetering van de samenwerkingsmechanismen voor het toezicht op de auditkantoren van organisaties van openbaar belang, wettelijke auditors of op de netwerken waartoe deze kantoren behoren;
 - f voert andere coördinerende taken uit in de gevallen waarin deze verordening of Richtlijn 2006/43/EG daarin voorziet.
- 8 Met het oog op de uitvoering van haar taken die zijn bedoeld in lid 7, onder c), verzoekt het Ceaob om de bijstand van ESMA, EBA of EIOPA, voor zover dit verzoek verband houdt met internationale samenwerking tussen de lidstaten en derde landen op het gebied van wettelijke controles van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang waarop toezicht wordt gehouden door die Europese toezichthoudende autoriteiten. Indien om die bijstand wordt verzocht, staat ESMA, EBA of EIOPA het Ceaob bij in zijn taak.
- 9 Met het oog op de uitvoering van zijn taken kan het Ceaob niet-bindende richtsnoeren en adviezen vaststellen.
De Commissie publiceert de door het Ceaob vastgestelde richtsnoeren en adviezen.
- 10 Het Ceaob neemt, in voorkomend geval, alle bestaande en lopende taken over van de Europese Groep van accountantstoezichthouders (Egaob), die is opgericht bij Besluit 2005/909/EG van de Commissie.
- 11 Het Ceaob kan permanente of ad-hocsubgroepen instellen voor het onderzoeken van specifieke kwesties op basis van een door het Ceaob opgesteld mandaat. Deelneming aan de besprekingen in de subgroep kan worden uitgebreid tot de voor auditorstoezicht bevoegde autoriteiten van de landen van de Europese Economische Ruimte (hierna „EER” genoemd) of, bij uitnodiging, per geval, tot de bevoegde autoriteiten van landen van buiten de EU/EER, onder voorbehoud van goedkeuring door de leden. De deelneming van een bevoegde autoriteit van een niet-EU/EER-land kan aan een termijn gebonden zijn.
- 12 Het Ceaob stelt een subgroep in met het oog op uitvoering van de in lid 7, onder c), bedoelde taken.
Die subgroep wordt voorgezeten door het lid dat op grond van lid 2 is benoemd door ESMA.
- 13 Op verzoek van ten minste drie leden, of eigener beweging indien dit zinvol en/of noodzakelijk wordt geacht, kan de voorzitter van het Ceaob deskundigen, met inbegrip van beroepsbeoefenaars met een bijzondere kwalificatie op het gebied van een geagendeerd onderwerp uitnodigen om als waarnemer aan de beraadslagingen van het Ceaob of van zijn subgroepen deel te nemen. Het Ceaob kan vertegenwoordigers van bevoegde autoriteiten van derde landen die deskundig zijn op het gebied

van auditorstoezicht uitnodigen om als waarnemer aan de beraadslagingen van het Ceaob of van zijn subgroepen deel te nemen.

- 14 Het secretariaat van het Ceaob wordt verzorgd door de Commissie. De uitgaven van het Ceaob worden opgenomen in de ramingen van de Commissie.
- 15 Bij het opstellen van de voorlopige agenda van elke Ceaob-vergadering houdt het voorzitterschap terdege rekening met de schriftelijke bijdragen van de leden.
- 16 De voorzitter, of bij diens afwezigheid de vicevoorzitter, deelt de meningen of standpunten van het Ceaob alleen mee met de goedkeuring van de leden.
- 17 De beraadslagingen van het Ceaob zijn niet openbaar.
- 18 Het Ceaob stelt een reglement van orde vast.

Artikel 31

Samenwerking in verband met kwaliteitsbeoordelingen en onderzoeken of inspecties ter plaatse

- 1 De bevoegde autoriteiten treffen maatregelen om op het niveau van de Europese Unie effectieve samenwerking met betrekking tot kwaliteitsbeoordelingen te waarborgen.
- 2 De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan verzoeken om bijstand van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat bij de kwaliteitsbeoordelingen van wettelijke auditors of auditkantoren die tot een netwerk behoren dat aanzienlijke activiteiten in de aangezochte lidstaat ontplooit.
- 3 Wanneer een bevoegde autoriteit van een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat een verzoek ontvangt om te helpen bij de kwaliteitsbeoordeling van een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat behoort tot een netwerk dat aanzienlijke activiteiten in die lidstaat ontplooit, staat zij de verzoekende bevoegde autoriteit toe om te helpen bij deze kwaliteitsbeoordeling.
De verzoekende bevoegde autoriteit heeft geen recht op toegang tot informatie die in strijd zou zijn met de nationale veiligheidsvoorschriften of die gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte lidstaat.
- 4 Indien een bevoegde autoriteit ervan overtuigd is dat er op het grondgebied van een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met de bepalingen van deze verordening, geeft zij hiervan zo specifiek mogelijk kennis aan de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat. De bevoegde autoriteit van de andere lidstaat neemt de nodige maatregelen. Het stelt de kennisgevende bevoegde autoriteit in kennis van het resultaat daarvan, alsmede, voor zover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.
- 5 Een bevoegde autoriteit van een lidstaat kan verzoeken dat een onderzoek wordt verricht door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat op het grondgebied van die lidstaat.
Verder kan zij verzoeken dat aan een aantal leden van haar personeel toestemming wordt verleend om de leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat gedurende het onderzoek te vergezellen, ook op inspecties ter plaatse.
Het onderzoek of de inspectie wordt verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de lidstaat op het grondgebied waarvan het onderzoek plaatsvindt.
- 6 De aangezochte bevoegde autoriteit kan een verzoek om een onderzoek zoals bedoeld in lid 5, eerste alinea, of een verzoek dat leden van haar personeel worden vergezeld door leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat zoals bedoeld in lid 5, tweede alinea, in de volgende gevallen van de hand wijzen:
 - a wanneer een dergelijk onderzoek of dergelijke inspectie ter plaatse in strijd is met de nationale veiligheidsvoorschriften of gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte lidstaat;
 - b wanneer voor dezelfde feiten en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is opgestart voor de autoriteiten van de aangezochte lidstaat;
 - c wanneer voor dezelfde feiten en tegen dezelfde personen door de autoriteiten van de aangezochte lidstaat reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan.

- 7 In geval van een kwaliteitsbeoordeling, onderzoek of inspectie met grensoverschrijdende effecten kunnen de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten het Ceaob verzoeken om de beoordeling of het onderzoek te coördineren.

Artikel 32

Aanwijzing van bevoegde autoriteiten

- 1 Om de uitvoering te vergemakkelijken van de in artikel 26 en artikel 31, leden 4 tot en met 6 van deze verordening, en artikel 30 van Richtlijn 2006/43/EG bedoelde taken met betrekking tot specifieke wettelijke auditors, auditkantoren of hun netwerken, kunnen colleges worden ingesteld, waaraan wordt deelgenomen door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van herkomst en door iedere andere bevoegde autoriteit, mits:
 - a de wettelijke auditor of het auditkantoor wettelijke controlediensten levert aan organisaties van openbaar belang binnen het rechtsgebied van de betrokken lidstaten;
 - b er binnen het rechtsgebied van de betrokken lidstaten een filiaal is gevestigd dat deel uitmaakt van het auditkantoor.
- 2 In het geval van specifieke wettelijke auditors of auditkantoren treedt de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst op als facilitator.
- 3 Met betrekking tot specifieke netwerken kunnen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waar het netwerk aanzienlijke activiteiten ontplooit, het Ceaob verzoeken een college in stellen, waaraan wordt deelgenomen door de verzoekende bevoegde autoriteiten.
- 4 Binnen vijftien werkdagen na de instelling van het college van bevoegde autoriteiten voor een specifiek netwerk kiezen zijn leden een facilitator. Indien geen overeenstemming wordt bereikt, wijst het Ceaob een facilitator aan onder de leden van het college.

De leden van het college toetsen de keuze van de facilitator ten minste eens in de vijf jaar om te waarborgen dat de gekozen facilitator nog steeds de meest geschikte is voor die post.
- 5 De facilitator zit de vergaderingen van het college voor, coördineert de acties van het college en zorgt voor een doeltreffende uitwisseling van informatie onder de leden van het college.
- 6 De facilitator stelt binnen tien werkdagen na zijn verkiezing schriftelijke regelingen op voor de coördinatie, binnen het kader van het college, met betrekking tot onderstaande onderwerpen:
 - a de informatie die tussen de bevoegde autoriteiten wordt uitgewisseld;
 - b de gevallen waarin de bevoegde autoriteiten met elkaar moeten overleggen;
 - c de gevallen waarin de bevoegde autoriteiten overeenkomstig artikel 33 toezichtstaken mogen delegeren.
- 7 Bij gebreke van overeenstemming over de in lid 6 bedoelde schriftelijke coördinatieregelingen kan elk lid van het college de zaak doorverwijzen naar het Ceaob. De facilitator neemt de adviezen van het Ceaob over de schriftelijke coördinatieregelingen terdege in aanmerking alvorens tot overeenstemming te komen over de definitieve tekst. De schriftelijke coördinatieregelingen worden opgenomen in één enkel document dat de volledige redenen voor iedere beduidende afwijking van het advies van het Ceaob bevat. De facilitator doet de schriftelijke coördinatieregelingen toekomen aan de leden van het college en aan het Ceaob.

Artikel 33

Delegatie van bevoegdheden

De bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst kan elk van haar taken aan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat delegeren, mits deze autoriteit daarmee instemt. Het delegeren van taken laat de verantwoordelijkheid van de delegerende bevoegde autoriteit onverlet.

Artikel 34

Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim met betrekking tot de samenwerking tussen bevoegde autoriteiten

- 1 De verplichting van beroepsgeheim geldt voor alle personen die werken of gewerkt hebben voor organen die betrokken zijn bij een samenwerkingsverband tussen bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 30. Onder het beroepsgeheim vallende informatie wordt aan geen enkele andere persoon of autoriteit verstrekt, tenzij zulks in het kader van gerechtelijke procedures noodzakelijk is of krachtens het Unierecht of nationaal recht vereist is.
- 2 Artikel 22 vormt geen beletsel voor de organen die deel uitmaken van een samenwerkingsverband van bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 30, en de bevoegde autoriteiten om vertrouwelijke informatie uit te wisselen. De aldus uitgewisselde informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest.
- 3 Alle informatie die op grond van deze verordening wordt uitgewisseld tussen organen die deel uitmaken van een samenwerkingsverband van bevoegde autoriteiten als bedoeld in artikel 30, en de bevoegde autoriteiten en andere autoriteiten en organen, wordt als vertrouwelijk beschouwd tenzij openbaarmaking daarvan krachtens het Unierecht of nationaal recht vereist is.

Artikel 35

Bescherming van persoonsgegevens

- 1 De lidstaten passen Richtlijn 95/46/EG toe op de verwerking van persoonsgegevens in de lidstaten uit hoofde van deze verordening.
- 2 Verordening (EG) nr. 45/2001 is van toepassing op de verwerking van persoonsgegevens door het Ceaob, ESMA, EBA en EIOPA in het kader van deze verordening en Richtlijn 2006/43/EG.

Hoofdstuk 4 Samenwerking met autoriteiten van derde landen en met internationale organisaties en organen

Artikel 36

Overeenkomst over uitwisseling van informatie

- 1 De bevoegde autoriteiten mogen met de bevoegde autoriteiten van derde landen alleen dan samenwerkingsovereenkomsten voor de uitwisseling van informatie sluiten als voor de te verstrekken informatie in de betrokken derde landen ten minste gelijkwaardige waarborgen inzake het beroepsgeheim gelden als die welke zijn bepaald in de artikelen 22 en 34. De bevoegde autoriteiten maken dergelijke overeenkomsten onmiddellijk over aan het Ceaob en stellen de Commissie er onmiddellijk in kennis van.
Informatie wordt uit hoofde van dit artikel alleen uitgewisseld indien dit noodzakelijk is voor de uitvoering van de taken van die bevoegde autoriteiten op grond van deze verordening.
Indien bij een dergelijke uitwisseling van gegevens persoonsgegevens worden doorgegeven aan een derde land, nemen de lidstaten Richtlijn 95/46/EG in acht en neemt het Ceaob Verordening (EG) nr. 45/2001 in acht.
- 2 De bevoegde autoriteiten werken samen met de bevoegde autoriteiten of andere betrokken organen van derde landen met betrekking tot de kwaliteitsbeoordelingen en onderzoeken van wettelijke auditors en auditkantoren. Op verzoek van een bevoegde autoriteit draagt het Ceaob bij tot dergelijke samenwerking en tot convergentie van het toezicht met derde landen.
- 3 Indien de samenwerking of uitwisseling van informatie verband houdt met controledocumenten of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren, is artikel 47 van Richtlijn 2006/43/EG van toepassing.

- 4 Het Ceaob stelt richtsnoeren op over de inhoud van de samenwerkingsovereenkomst en de uitwisseling van informatie als bedoeld in dit artikel.

Artikel 37

Openbaarmaking van informatie van derde landen

De bevoegde autoriteit van een lidstaat mag de van een bevoegde autoriteit van een derde land ontvangen vertrouwelijke informatie, ingeval een samenwerkingsovereenkomst daarin voorziet, alleen openbaar maken indien zij daartoe uitdrukkelijk toestemming heeft gekregen van de bevoegde autoriteit die de informatie heeft doorgegeven en mits, indien van toepassing, de informatie alleen openbaar wordt gemaakt voor de doeleinden waarmee deze bevoegde autoriteit heeft ingestemd, of indien deze openbaarmaking vereist is krachtens het Unierecht of nationaal recht.

Artikel 38

Openbaarmaking van informatie aan derde landen

De bevoegde autoriteit van een lidstaat schrijft voor dat vertrouwelijke informatie die door haar aan een bevoegde autoriteit van een derde land wordt medegedeeld, door die bevoegde autoriteit alleen aan derde partijen of autoriteiten openbaar mag worden gemaakt met uitdrukkelijke voorafgaande toestemming van de bevoegde autoriteit die de informatie heeft doorgegeven, in overeenstemming met haar nationaal recht en mits de informatie alleen openbaar wordt gemaakt voor de doeleinden waarmee deze bevoegde autoriteit van de lidstaat heeft ingestemd, of indien deze openbaarmaking krachtens het Unierecht of nationaal recht vereist is of noodzakelijk is in het kader van gerechtelijke procedures in dat derde land.

Artikel 39

Uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie

- 1 De bevoegdheid om gedelegeerde handelingen vast te stellen, wordt aan de Commissie toegekend onder de in dit artikel neergelegde voorwaarden.
- 2 De in artikel 9 bedoelde bevoegdheid om gedelegeerde handelingen vast te stellen, wordt aan de Commissie toegekend voor een termijn van vijf jaar met ingang van 16 juni 2014. De Commissie stelt uiterlijk negen maanden voor het einde van de termijn van vijf jaar een verslag op over de bevoegdheidsdelegatie. De bevoegdheidsdelegatie wordt stilzwijgend met termijnen van dezelfde duur verlengd, tenzij het Europees Parlement of de Raad zich uiterlijk drie maanden voor het einde van elke termijn tegen deze verlenging verzet.
- 3 Het Europees Parlement of de Raad kan de in artikel 9 bedoelde bevoegdheidsdelegatie te allen tijde intrekken. Het besluit tot intrekking beëindigt de delegatie van de in dat besluit genoemde bevoegdheid. Het wordt van kracht op de dag na die van de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie of op een daarin genoemde latere datum. Het laat de geldigheid van de reeds van kracht zijnde gedelegeerde handelingen onverlet.
- 4 Zodra de Commissie een gedelegeerde handeling heeft vastgesteld, doet zij daarvan gelijktijdig kennisgeving aan het Europees Parlement en de Raad.
- 5 Een overeenkomstig artikel 9 vastgestelde gedelegeerde handeling treedt alleen in werking indien het Europees Parlement noch de Raad daartegen binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving van die handeling aan het Europees Parlement en de Raad bezwaar heeft gemaakt, of indien zowel het Europees Parlement als de Raad voor het verstrijken van die termijn de Commissie hebben medegedeeld dat zij daartegen geen bezwaar zullen maken. Op initiatief van het Europees Parlement of de Raad kan deze termijn met twee maanden worden verlengd.

Artikel 40

Evaluatie en verslagen

- 1 De Commissie evalueert de operaties en de doeltreffendheid van het samenwerkingssysteem tussen de bevoegde autoriteiten in het kader van het Ceaob, als bedoeld in artikel 30, met name wat betreft de uitvoering van de Ceaob-taken die zijn omschreven in lid 7 van dat artikel, en brengt daarover verslag uit.
- 2 De evaluatie houdt rekening met internationale ontwikkelingen, in het bijzonder met betrekking tot de intensivering van de samenwerking met de bevoegde autoriteiten van derde landen en het bijdragen tot de verbetering van de samenwerkingsmechanismen voor toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren van organisaties van openbaar belang die deel uitmaken van de internationale auditnetwerken. De Commissie voltooit uiterlijk op 17 juni 2019 haar evaluatie.
- 3 Het verslag wordt, indien nodig samen met een wetgevingsvoorstel, aan het Europees Parlement en de Raad voorgelegd. Het verslag gaat in op de vooruitgang op het gebied van samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten in het kader van het Ceaob vanaf de instelling van dit kader en stelt verdere stappen voor om de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten effectiever te maken.
- 4 Uiterlijk op 17 juni 2028 dient de Commissie een verslag over de toepassing van deze verordening in bij het Europees Parlement en de Raad.

Artikel 41

Overgangsbepaling

- 1 Vanaf 17 juni 2020 geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op de datum van inwerkingtreding van deze verordening gedurende een aaneengesloten periode van twintig of meer jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.
- 2 Vanaf 17 juni 2023 geeft een organisatie van openbaar belang geen controleopdracht of verlengt zij geen controleopdracht aan een bepaalde wettelijke auditor of auditkantoor, indien die wettelijke auditor of dat auditkantoor op de datum van inwerkingtreding van deze verordening gedurende een aaneengesloten periode van elf tot twintig jaar wettelijke controlediensten aan die organisatie van openbaar belang heeft geleverd.
- 3 Onverminderd de leden 1 en 2 kunnen de controleopdrachten die zijn gegeven vóór 16 juni 2014, maar die op 17 juni 2016 nog van kracht zijn, van toepassing blijven tot het einde van de in artikel 17, lid 1, tweede alinea, of in artikel 17, lid 2, onder b), bedoelde maximumduur. Artikel 17, lid 4, is van toepassing.
- 4 Artikel 16, lid 3, wordt op controleopdrachten pas van toepassing na het verstrijken van de periode die is bedoeld in artikel 17, lid 1, tweede alinea.

Artikel 42

Nationale bepalingen

De lidstaten treffen de nodige maatregelen om ervoor te zorgen dat deze verordening effectief wordt toegepast.

Artikel 43

Intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie

Besluit 2005/909/EG wordt ingetrokken.

Artikel 44

Inwerkingtreding

Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag volgende op die van de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie.

Zij is van toepassing vanaf 17 juni 2016.

Het bepaalde in artikel 16, lid 6, is echter van toepassing met ingang van 17 juni 2017.

Ter informatie

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Nieuwe Verordening 537/2014 16 april 2014	Verordening - 537/2014 - NL - EUR-Lex (europa.eu)
Rectificatie PB L 170 11 juni 2014	Verordening - 537/2014 - NL - EUR-Lex (europa.eu)
Wijziging Richtlijn 2022/2464 14 december 2022	Richtlijn - 2022/2464 - NL - EUR-Lex (europa.eu)
Wijziging Verordening 2023/2869 13 december 2023	Verordening - EU - 2023/2869 - NL - EUR-Lex (europa.eu)

Richtlijn (EU) betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen

Opschrift

Hoofdstuk I Voorwerp en definities

Hoofdstuk II Toelating, permanente scholing en wederzijdse erkenning

Hoofdstuk III Registratie

Hoofdstuk IV Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim

Hoofdstuk V Controlestandaarden en controleverklaringen

Hoofdstuk VI Kwaliteitsborging

Hoofdstuk VII Onderzoeken en sancties

Hoofdstuk VIII Publiek toezicht en regelingen tussen de lidstaten op toezicht- en regelgevingsgebied

Hoofdstuk IX Benoeming en ontslag

Hoofdstuk X Auditcomité

Hoofdstuk XI Internationale aspecten

Hoofdstuk XII Overgangs- en slotbepalingen

RICHTLIJN 2006/43/EG van het Europees parlement en de raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijn 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad

Opschrift

Deze tekst is te vinden op <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&qid=1580291625086&from=NL>

Hoofdstuk I Voorwerp en definities

Artikel 1

Onderwerp

Deze richtlijn stelt regels vast voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en de assurance van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering.

Artikel 2

Definities

In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

- 1 „wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)”: een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze:
 - a door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;
 - b door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;
 - c op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven;
- 2 „wettelijke auditor”: een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat overeenkomstig deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen en, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering;
- 3 „auditkantoor”: een rechtspersoon of een andere entiteit, ongeacht de rechtsvorm, die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat overeenkomstig deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen en, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering;
- 4 „auditorganisatie van een derde land”: een organisatie, ongeacht haar rechtsvorm, die controles uitvoert van de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten, of, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering van een onderneming met zetel in een derde land, en die in geen enkele lidstaat is ingeschreven als auditkantoor als gevolg van toelating overeenkomstig artikel 3;
- 5 „auditor van een derde land: een natuurlijke persoon die controles uitvoert van de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten, of, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering van een onderneming met zetel in een derde land, en die in geen enkele lidstaat is ingeschreven als wettelijke auditor als gevolg van toelating overeenkomstig de artikelen 3 en 44;

- 6 „groepsauditor”: de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle uitvoert van de geconsolideerde financiële overzichten, of, waar van toepassing, de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering;
- 7 „netwerk”: de grotere structuur:
 - die op samenwerking is gericht en waartoe een wettelijke auditor of een auditkantoor behoort, en
 - die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
- 8 „verbonden entiteit van een auditkantoor”: een entiteit met om het even welke rechtsvorm die met een auditkantoor verbonden is door middel van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
- 9 „controleverklaring”: het in artikel 51 bis van Richtlijn 78/660/EEG en artikel 37 van Richtlijn 83/349/EEG bedoelde verslag dat is uitgebracht door de wettelijke auditor of het auditkantoor;
- 10 „bevoegde autoriteiten”: bij wet aangewezen instanties die belast zijn met de regelgeving betreffende en/of het toezicht op wettelijke auditors en auditkantoren of specifieke aspecten daarvan; de verwijzing naar de „bevoegde autoriteit” in een artikel is een verwijzing naar de autoriteit(en) die verantwoordelijk is (zijn) voor de in dat artikel genoemde taken;
- 11 -
- 12 „internationale standaarden voor jaarrekeningen”: de International Accounting Standards (IAS), de International Financial Reporting Standards (IFRS) en de daarmee verband houdende interpretaties (SIC/IFRIC interpretations), wijzigingen van deze standaarden en interpretaties, toekomstige standaarden en daarmee verband houdende interpretaties die worden vastgesteld of goedgekeurd door de International Accounting Standards Board (IASB);
- 13 „organisaties van openbaar belang”:
 - a onder het recht van een lidstaat vallende entiteiten waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 14, van Richtlijn 2004/39/EG;
 - b kredietinstellingen in de zin van artikel 3, lid 1, punt 1, van Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad¹, en die geen kredietinstelling zijn als bedoeld in artikel 2 van die richtlijn;
 - c verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG; of
 - d door de lidstaten als organisaties van openbaar belang aangemerkte entiteiten, bijvoorbeeld ondernemingen die van groot algemeen belang zijn als gevolg van de aard van hun bedrijfsactiviteiten, hun omvang of de grootte van hun personeelsbestand;
- 14 „coöperatie”: een Europese coöperatieve vennootschap zoals omschreven in artikel 1 van Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (ECV)², of een andere coöperatie waarvoor het Gemeenschapsrecht een wettelijke controle van jaarrekeningen voorschrijft, zoals kredietinstellingen als omschreven in artikel 1, punt 1, van Richtlijn 2000/12/EG, en verzekeringsondernemingen in de zin van artikel 2, lid 1, van Richtlijn 91/674/EEG;
- 15 „persoon die geen beroepsbeoefenaar is”: een natuurlijke persoon die gedurende zijn of haar betrokkenheid bij het beheer van het stelsel van publiek toezicht en gedurende ten minste de drie daaraan onmiddellijk voorafgaande jaren geen wettelijke controles van financiële overzichten heeft verricht, geen stemrechten in een auditkantoor heeft bezeten, geen lid is geweest van het administratieve, leidinggevende of bestuursorgaan van een auditkantoor en niet in dienst is geweest van of verbonden is geweest aan een auditkantoor;
- 16 „voornaamste vennoot/vennoten”:

1 Richtlijn 2013/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende toegang tot het bedrijf van kredietinstellingen en het prudentieel toezicht op kredietinstellingen en beleggingsondernemingen, tot wijziging van Richtlijn 2002/87/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 2006/48/EG en 2006/49/EG (PB L 176 van 27.6.2013, blz. 338).

2 PB L 207 van 18.8.2003, blz. 1.

- a de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of
 - b in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) op het niveau van materiële dochterondernemingen; of
 - c de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen;
- 16 bis. „voornaamste duurzaamheidsvennoot-vennoten”:
- a de wettelijke auditor(s) die voor een bepaalde assuranceopdracht van duurzaamheidsrapportering door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke om de assurance van duurzaamheidsrapportering namens het auditkantoor uit te voeren, of
 - b in het geval van de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren op het niveau van de groep en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke op het niveau van belangrijke dochterondernemingen, of
 - c de wettelijke auditor(s) die de in artikel 28 bis bedoelde assuranceverklaring ondertekent/ ondertekenen”;
- 17 „middelgrote ondernemingen”: ondernemingen als bedoeld in artikel 1, lid 1, en artikel 3, lid 3, van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad³ ;
- 18 „kleine ondernemingen”: ondernemingen als bedoeld in artikel 1, lid 1, en artikel 3, lid 2, van Richtlijn 2013/34/EU;
- 19 „lidstaat van herkomst”: een lidstaat waar een wettelijke auditor of een auditkantoor overeenkomstig artikel 3, lid 1, is toegelaten;
- 20 „lidstaat van ontvangst”: een lidstaat waar een door zijn/haar lidstaat van herkomst toegelaten wettelijke auditor overeenkomstig artikel 14 ook wenst te worden toegelaten, of een lidstaat waar een door zijn/haar lidstaat van herkomst toegelaten auditkantoor overeenkomstig artikel 3 bis, wenst geregistreerd te worden of geregistreerd is.
- 21 „duurzaamheidsrapportering”: duurzaamheidsrapportering zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 18), van Richtlijn 2013/34/EU;
- 22 „assurance van duurzaamheidsrapportering”: de verrichting van procedures die leiden tot het oordeel van de wettelijke auditor of het auditkantoor overeenkomstig artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), en artikel 34, lid 2, van Richtlijn 2013/34/EU;
- 23 „onafhankelijke verlener van assurediensten”: een conformiteitsbeoordelingsinstantie die overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad⁴ geaccrediteerd is voor de in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van Richtlijn 2013/34/EU bedoelde specifieke conformiteitsbeoordelingsactiviteit.

3 Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PB L 182 van 29.6.2013, blz. 19).

4 Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 9 juli 2008 tot vaststelling van de eisen inzake accreditatie en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 339/93 (PB L 218 van 13.8.2008, blz. 30).

Hoofdstuk II Toelating, permanente scholing en wederzijdse erkenning

Artikel 3

Toelating, permanente scholing en wederzijdse erkenning

- 1 Een wettelijke controle van jaarrekeningen mag alleen worden uitgevoerd door wettelijke auditors en auditkantoren die zijn toegelaten door de lidstaat die deze controles eist.
- 2 Elke lidstaat wijst de bevoegde autoriteit aan die verantwoordelijk is voor de toelating van de wettelijke auditors en auditkantoren.
- 3 Onverminderd artikel 11 mogen alleen natuurlijke personen die ten minste aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 10 gestelde voorwaarden voldoen, door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden toegelaten als wettelijke auditors.
- 4 Alleen entiteiten die aan de onder a) tot en met d) gestelde voorwaarden voldoen, mogen door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten worden toegelaten als auditkantoren:
 - a de natuurlijke personen die wettelijke controles van jaarrekeningen namens een kantoor uitvoeren, die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden en toegelaten zijn in die lidstaat als wettelijke auditors;
 - b een meerderheid van de stemrechten van de entiteit is in het bezit van auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of van natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Voor de wettelijke controle van coöperaties, spaarbanken en soortgelijke instellingen als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, of van een dochteronderneming of wettelijke opvolger van een coöperatie, een spaarbank of een soortgelijke instelling als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, kunnen de lidstaten andere specifieke bepalingen inzake de stemrechten vaststellen;
 - c een meerderheid — van ten hoogste 75 % — van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de entiteit bestaat uit auditkantoren die in een lidstaat zijn toegelaten, of uit natuurlijke personen die ten minste voldoen aan de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen bepalen dat dergelijke natuurlijke personen ook in een andere lidstaat moeten zijn toegelaten. Wanneer dit orgaan uit slechts twee leden bestaat, moet één van deze leden ten minste aan de in dit lid gestelde voorwaarden voldoen;
 - d het kantoor voldoet aan de in artikel 4 gestelde voorwaarde. De lidstaten mogen alleen bijkomende voorwaarden stellen in verband met het bepaalde onder c), die in verhouding staan tot het nagestreefde doel en niet verder gaan dan hetgeen strikt noodzakelijk is.

Artikel 3 bis

Erkenning van auditkantoren

- 1 In afwijking van artikel 3, lid 1, heeft een in een lidstaat toegelaten auditkantoor het recht in een andere lidstaat wettelijke controles van financiële overzichten te verrichten, mits de voornaamste vennoot die namens het auditkantoor de wettelijke controle verricht, in de lidstaat van ontvangst voldoet aan artikel 3, lid 4, onder a).
- 2 Een auditkantoor dat in een andere lidstaat dan zijn lidstaat van herkomst wettelijke controles van financiële overzichten wil verrichten, laat zich overeenkomstig de artikelen 15 en 17 registreren bij de bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst.
- 3 De bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst registreert het auditkantoor indien zij heeft vastgesteld dat het auditkantoor geregistreerd is bij de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst. Indien de lidstaat van ontvangst zich wil baseren op een certificaat van registratie van het auditkantoor in de lidstaat van herkomst, kan de bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst de eis stellen dat het door de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst afgegeven certificaat niet meer dan drie maanden

den oud mag zijn. De bevoegde autoriteit in de lidstaat van ontvangst brengt de bevoegde autoriteit in de lidstaat van herkomst op de hoogte van de registratie van het auditkantoor.

Artikel 4

Betrouwbaarheid

De bevoegde autoriteiten van een lidstaat mogen slechts toelating verlenen aan betrouwbare natuurlijke personen of kantoren.

Artikel 5

Intrekking van de toelating

- 1 De toelating van een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt ingetrokken indien de betrouwbaarheid van deze persoon of dat kantoor ernstig in het gedrang is gekomen. De lidstaten kunnen evenwel een redelijke termijn toestaan om aan de betrouwbaarheidsvereisten te voldoen.
- 2 De toelating van een auditkantoor wordt ingetrokken indien niet langer wordt voldaan aan één van de in artikel 3, lid 4, onder b) en c), gestelde voorwaarden. De lidstaten kunnen evenwel een redelijke termijn toestaan om aan deze voorwaarden te voldoen.
- 3 Wanneer de toelating van een wettelijke auditor of een auditkantoor om enige reden wordt ingetrokken, deelt de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst waar de toelating wordt ingetrokken, dit met opgave van de redenen voor de intrekking mee aan de relevante bevoegde autoriteiten van de lidstaten van ontvangst waar de wettelijke auditor of het auditkantoor eveneens is geregistreerd overeenkomstig artikel 3 bis, artikel 16, lid 1, onder c), en artikel 17, lid 1, onder i).

Artikel 6

Scholing

- 1 Onverminderd artikel 11 kunnen natuurlijke personen slechts worden toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles wanneer zij, na het niveau te hebben bereikt om tot een universiteit te worden toegelaten of een gelijkwaardig niveau, een theoretische opleiding en een praktijkopleiding hebben gevolgd en geslaagd zijn voor een door de betrokken lidstaat georganiseerd of erkend vakbekwaamheidsexamen van hetzelfde niveau als het eindexamen voor een universitaire opleiding, of gelijkwaardig niveau.
- 2 Een natuurlijke persoon kan, naast de in lid 1 van dit artikel bedoelde toelating om wettelijke controles van jaarrekeningen uit te voeren, worden toegelaten om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren wanneer is voldaan aan de aanvullende specifieke vereisten van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van deze richtlijn.
- 3 De in artikel 32 bedoelde bevoegde autoriteiten werken met elkaar samen om te komen tot convergentie van de in dit artikel gestelde vereisten. Bij hun samenwerking houden die bevoegde autoriteiten rekening met de ontwikkelingen in de auditpraktijk en binnen het auditberoep, en met name met de convergentie die al door het beroep is bereikt. Zij werken samen met het Comité van Europese auditorstoezichthouders (*Committee of European Auditing Oversight Bodies* — Ceao) en de in artikel 20 van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde bevoegde autoriteiten voor zover deze convergentie betrekking heeft op de wettelijke controle en de assurance van duurzaamheidsrapportering van organisaties van openbaar belang.

Artikel 7

Vakbekwaamheidsexamen

- 1 Het in artikel 6 bedoelde vakbekwaamheidsexamen biedt de garantie dat de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn, aanwe-

zig is en bij de uitvoering van deze controle in de praktijk kan worden gebracht. Dit examen moet ten minste één schriftelijk gedeelte omvatten.

- 2 De wettelijke auditor kan ook worden toegelaten tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering indien het in artikel 6 bedoelde vakbekwaamheidsexamen de garantie biedt dat de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden die voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en de assurance van duurzaamheidsrapportering van belang zijn, aanwezig is en bij de uitvoering van die controle in de praktijk kan worden toegepast. Dat examen moet ten minste één schriftelijk gedeelte omvatten

Artikel 8

Toetsing van de theoretische kennis

- 1 De toetsing van de theoretische kennis die deel uitmaakt van het examen, heeft met name betrekking op de volgende vakgebieden:
 - a algemene theorie en beginselen van de boekhouding;
 - b wettelijke voorschriften en normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen;
 - c internationale standaarden voor jaarrekeningen;
 - d financiële analyse;
 - e analytische- en beleidsboekhouding;
 - f risicomanagement en interne beheersing;
 - g controleleer en beroepsvaardigheden;
 - h wettelijke voorschriften en gedrags- en beroepsnormen betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en de daarmee belaste wettelijke auditors;
 - i in artikel 26 bedoelde internationale controlestandaarden;
 - j beroepsethiek en onafhankelijkheid.
- 2 De toetsing heeft ook ten minste betrekking op de volgende vakgebieden, voor zover deze voor de wettelijke controle van jaarrekeningen van belang zijn:
 - a vennootschapsrecht en corporate governance;
 - b faillissementsrecht en soortgelijke procedures;
 - c belastingrecht;
 - d burgerlijk en handelsrecht;
 - e socialezekerheidsrecht en arbeidsrecht;
 - f informatietechnologie en informaticasystemen;
 - g algemene, financiële en bedrijfseconomie;
 - h wiskunde en statistiek;
 - i grondbeginselen van financieel bedrijfsbeheer.
- 3 Teneinde voor de wettelijke auditor ook toegelaten te worden tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering, heeft de toetsing van de theoretische kennis als bedoeld in lid 1 tevens betrekking op ten minste de volgende vakgebieden:
 - a wettelijke voorschriften en standaarden ten aanzien van de opstelling van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering
 - b duurzaamheidsanalyse;
 - c passende zorgvuldigheidsprocedures met betrekking tot duurzaamheidskwesities;
 - d wettelijke voorschriften en assurancestandaarden voor de duurzaamheidsrapportering bedoeld in artikel 26 bis.

Artikel 9

Vrijstellingen

- 1 In afwijking van de artikelen 7 en 8 mogen de lidstaten bepalen dat personen die met goed gevolg een universitair of gelijkwaardig examen hebben afgelegd dan wel in het bezit zijn van een universitair of gelijkwaardig diploma voor een of meer van de in artikel 8 genoemde vakgebieden, worden vrijgesteld van de toetsing van de theoretische kennis van de vakgebieden waarop dat examen of diploma betrekking heeft.
- 2 In afwijking van artikel 7 mogen de lidstaten bepalen dat houders van een universitair of gelijkwaardig diploma voor een of meer van de in artikel 8 genoemde vakgebieden, met betrekking tot die vakgebieden worden vrijgesteld van toetsing van het vermogen om de theoretische kennis in de praktijk toe te passen, indien daarvoor een praktijkopleiding is gevolgd, afgesloten met een door de staat erkend examen of diploma.

Artikel 10

Praktijkopleiding

- 1 Ter verkrijging van het op het examen te toetsen vermogen om de theoretische kennis in de praktijk toe te passen, wordt een ten minste drie jaar durende praktijkopleiding gevolgd die in het bijzonder de controle van jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten of soortgelijke financiële overzichten omvat. Deze praktijkopleiding wordt voor ten minste twee derde gevolgd bij een in een lidstaat toegelaten wettelijke auditor of auditkantoor. Teneinde voor de wettelijke auditor of de stagiair ook te worden toegelaten tot het uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering, betreft ten minste acht maanden van de in de eerste alinea bedoelde praktijkopleiding de assurance van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten.
- 2 De lidstaten zien erop toe dat de gehele opleiding wordt gevolgd bij personen die voldoende waarborgen bieden dat zij in staat zijn de praktijkopleiding te verzorgen.

Artikel 11

Bekwaamheid als gevolg van langdurige praktijkervaring

Een lidstaat mag personen die niet aan de in artikel 6 gestelde eisen voldoen, als wettelijke auditors toelaten, mits deze personen aantonen dat zij:

- a gedurende vijftien jaar beroepswerkzaamheden hebben verricht waardoor zij voldoende ervaring op financieel, juridisch en boekhoudkundig gebied verkregen kunnen hebben en met goed gevolg het in artikel 7 bedoelde vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd, ofwel
- b gedurende zeven jaar op dat gebied beroepswerkzaamheden hebben verricht en bovendien de in artikel 10 bedoelde praktijkopleiding hebben gevolgd en met goed gevolg het in artikel 7 bedoelde vakbekwaamheidsexamen hebben afgelegd.

Artikel 12

Combinatie van praktijkopleiding en theoretische opleiding

- 1 De lidstaten kunnen bepalen dat de periodes waarin een theoretische opleiding op de in artikel 8, leden 1 en 2, bedoelde vakgebieden werd gevolgd, bij het in artikel 11 genoemde aantal jaren beroepswerkzaamheden worden opgeteld, mits die opleiding met goed gevolg is afgerond met een door de lidstaat erkend examen. Die opleiding moet ten minste één jaar duren en mag voor maximaal vier jaar in mindering worden gebracht op het aantal jaren beroepswerkzaamheden.
- 2 De duur van de beroepswerkzaamheden en de praktijkopleiding samen mag niet korter zijn dan de duur van de bij artikel 10, lid 1, eerste alinea, voorgeschreven theoretische opleiding en praktijkopleiding samen.

Artikel 13

Permanente scholing

De lidstaten zien erop toe dat er voor wettelijke auditors passende permanente scholingsprogramma's gelden om de theoretische kennis, de beroepsvaardigheden en de beroepsethiek op een voldoende peil te houden, en dat tegen wettelijke auditors die de permanente scholingseisen niet naleven, passende sancties als bedoeld in artikel 30 worden getroffen.

Artikel 14

Toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten

- 1 De bevoegde autoriteiten stellen procedures in voor de toelating van wettelijke auditors die reeds in andere lidstaten zijn toegelaten. Deze procedures gaan niet verder dan de eis dat een aanpassingsstage wordt doorlopen als bepaald in artikel 3, lid 1, onder g), van Richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad⁵ of dat een bekwaamheidsproef wordt afgelegd als bepaald in punt h) van die bepaling.
- 2 De lidstaat van ontvangst beslist of de aanvrager van de toestemming een aanpassingsstage moet doorlopen zoals gedefinieerd in artikel 3, lid 1, onder g), van Richtlijn 2005/36/EG of een bekwaamheidsproef moet afleggen zoals gedefinieerd in punt h) van dat artikel. De aanpassingsperiode duurt niet langer dan drie jaar en de aanvrager wordt aan een beoordeling onderworpen. De bekwaamheidsproef wordt afgenomen in een van de talen die worden toegestaan door de in de betrokken lidstaat van ontvangst geldende taalvoorschriften. Met deze proef wordt uitsluitend beoordeeld of de wettelijke auditor voldoende kennis heeft van de wet- en regelgeving van die lidstaat van ontvangst voor zover deze relevant is voor wettelijke controles van financiële overzichten. Teneinde voor de wettelijke auditor ook te worden toegelaten tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering, wordt de in de eerste alinea bedoelde proeve van bekwaamheid beoordeeld of de wettelijke auditor voldoende kennis heeft van de wet- en regelgeving van de lidstaat van ontvangst, voor zover deze relevant is voor de assurance van duurzaamheidsrapportering.
- 3 De bevoegde autoriteiten werken in het kader van het Ceaob samen om te komen tot convergentie van de vereisten inzake de aanpassingsperiode en de bekwaamheidsproef. Zij verhogen de transparantie en de voorspelbaarheid van de vereisten. Zij werken samen met het Ceaob en de in artikel 20 van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde bevoegde autoriteiten voor zover deze convergentie verband houdt met wettelijke controles van organisaties van openbaar belang.

Artikel 14 bis

Wettelijke auditors die vóór 1 januari 2024 zijn toegelaten of erkend en personen die de toelatingsprocedure voor wettelijke auditors op 1 januari 2024 doorlopen

De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors die vóór 1 januari 2024 zijn toegelaten of erkend voor het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen, niet vallen onder de vereisten van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van deze richtlijn.

De lidstaten zorgen ervoor dat de vereisten van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, artikel 10, lid 1, tweede alinea, en artikel 14, lid 2, vierde alinea, van deze richtlijn niet gelden voor de personen die de in de artikelen 6 tot en met 14 bedoelde toelatingsprocedure op 1 januari 2024 doorlopen, mits zij die procedure uiterlijk op 1 januari 2026 voltooiën.

De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors die vóór 1 januari 2026 zijn toegelaten of erkend en die de assurance van duurzaamheidsrapportage willen uitvoeren, de nodige kennis inzake duurzaamheidsrap-

⁵ Richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties (PB L 255 van 30.9.2005, blz. 22).

portage en de assurance van duurzaamheidsrapportering verkrijgen, met inbegrip van de in artikel 8, lid 3, genoemde vakgebieden, via de in artikel 13 bedoelde permanente scholing.

Hoofdstuk III Registratie

Artikel 15

Openbaar register

- 1 Elke lidstaat ziet erop toe dat de wettelijke auditors en auditkantoren conform de artikelen 16 en 17 in een openbaar register zijn ingeschreven. In uitzonderlijke gevallen kunnen de lidstaten afwijken van het bepaalde in dit artikel en artikel 16 inzake openbaarmaking, maar slechts voor zover dit noodzakelijk is om een imminente en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van een persoon in te perken.
- 2 De lidstaten zien erop toe dat elke wettelijke auditor en elk auditkantoor aan de hand van een individueel nummer in het openbaar register is geïdentificeerd. De registratiegegevens worden in elektronische vorm in het register opgeslagen, en zijn langs elektronische weg toegankelijk voor het publiek.
- 3 Het openbaar register bevat ook naam en adres van de bevoegde autoriteiten die belast zijn met de toelating als bedoeld in artikel 3, met de kwaliteitsborging als bedoeld in artikel 29, met de onderzoeken en sancties tegen wettelijke auditors en auditkantoren als bedoeld in artikel 30, en met het publiek toezicht als bedoeld in artikel 32.
- 4 De lidstaten zien erop toe dat het openbaar register uiterlijk op 29 juni 2009 volledig operationeel is.

Artikel 16

Registerinschrijving van wettelijke auditors

- 1 Het openbaar register bevat met betrekking tot wettelijke auditors ten minste de volgende gegevens:
 - a naam, adres en registratienummer;
 - b in voorkomend geval, naam, adres, internetadres en registratienummer van het auditkantoor of de auditkantoren waarbij de betrokken wettelijke auditor werkzaam is of waaraan hij of zij als vennoot of anderszins verbonden is;
 - c of de wettelijke auditor ook is toegelaten tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering.
 - d elke andere inschrijving als wettelijke auditor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditor in derde landen, met inbegrip van de naam/namen van de met de registratie belaste autoriteit/autoriteiten en in voorkomend geval het/de registratienummer/registratienummers, en een vermelding of de inschrijving betrekking heeft op de wettelijke controle, de assurance van duurzaamheidsrapportering, of beide.
- 2 Auditors van derde landen die overeenkomstig artikel 45 worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als wettelijke auditors. In het register wordt vermeld of de in de eerste alinea bedoelde auditors van een derde land zijn geregistreerd voor het uitvoeren van de wettelijke controle, de assurance van duurzaamheidsrapportering, of beide.

Artikel 17

Registerinschrijving van auditkantoren

- 1 Het openbaar register bevat met betrekking tot auditkantoren ten minste de volgende gegevens:
 - a naam, adres en registratienummer;
 - b rechtsvorm;
 - c contactgegevens, voornaamste contactpersoon en, in voorkomend geval, internetadres van de website;
 - d adres van elke vestiging in de lidstaat;

- e naam en registratienummer van alle wettelijke auditors die in dienst zijn van of als vennoot of anderszins betrokken zijn bij het auditkantoor, en een vermelding of zij ook toegelaten zijn tot het uitvoeren van de assurance van duurzaamheidsrapportering;
 - f naam en kantooradres van alle eigenaars en aandeelhouders;
 - g naam en kantooradres van alle leden van het leidinggevende of bestuursorgaan;
 - h in voorkomend geval, het lidmaatschap van een netwerk en een lijst van de namen en adressen van de daartoe behorende kantoren en verbonden entiteiten, of vermelding van de plaats waar deze gegevens toegankelijk zijn voor het publiek;
 - i elke andere inschrijving als auditkantoor bij de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en als auditorganisatie in derde landen, met inbegrip van de naam/namen van de met de registratie belaste autoriteit/autoriteiten en in voorkomend geval het/de registratienummer/registratienummers, en een vermelding of de inschrijving betrekking heeft op de wettelijke controle, de assurance van duurzaamheidsrapportering, of beide.
 - j indien van toepassing, of het auditkantoor geregistreerd is overeenkomstig artikel 3 bis, lid 3.
- 2 Auditorganisaties van derde landen die overeenkomstig artikel 45 worden ingeschreven, worden in het register duidelijk als zodanig vermeld en niet als auditkantoren. In het register wordt vermeld of de in de eerste alinea bedoelde auditkantoren van een derde land zijn geregistreerd voor het uitvoeren van de wettelijke controle, de assurance van duurzaamheidsrapportering, of beide.

Artikel 18

Actualisering van de registergegevens

De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors en auditkantoren de bevoegde autoriteiten die voor het openbaar register verantwoordelijk zijn, zo spoedig mogelijk in kennis stellen van elke wijziging in de gegevens die in het openbaar register zijn opgenomen. Het register wordt zo spoedig mogelijk na de kennisgeving geactualiseerd.

Artikel 19

Verantwoordelijkheid voor de registergegevens

De in overeenstemming met de artikelen 16, 17 en 18 aan de relevante bevoegde autoriteiten verstrekte gegevens worden door de wettelijke auditor of het auditkantoor ondertekend. Indien de bevoegde autoriteit de mogelijkheid van elektronische gegevensverstrekking biedt, kan dit bijvoorbeeld gebeuren door middel van een elektronische handtekening als omschreven in artikel 2, punt 1, van Richtlijn 1999/93/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 1999 betreffende een gemeenschappelijk kader voor elektronische handtekeningen.⁶

Artikel 20

Taal

- 1 De in het openbaar register ingevoerde gegevens zijn gesteld in een taal die overeenkomstig de in de betrokken lidstaat van toepassing zijnde taalvoorschriften is toegestaan.
- 2 De lidstaten kunnen toestaan dat de gegevens nog in (een) andere officiële taal (talen) van de Gemeenschap in het openbaar register worden opgenomen. De lidstaten kunnen voorschrijven dat de vertaling van de gegevens wordt gewaarmerkt.

De betrokken lidstaat ziet erop toe dat het register in alle gevallen vermeldt of de vertaling gewaarmerkt is of niet.

⁶ PB L 13 van 19.1.2000, blz. 12.

Artikel 20 bis

Toegankelijkheid van informatie op het Europees centraal toegangspunt

- 1 Met ingang van 10 januari 2030 zorgen de lidstaten ervoor dat de in artikel 30 quater van deze richtlijn bedoelde informatie toegankelijk wordt gemaakt op het uit hoofde van Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad⁷ opgerichte Europees centraal toegangspunt (European Single Access Point — ESAP). Daartoe geldt de verzamelende instantie zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 2., van die verordening als de bevoegde autoriteit op grond van deze richtlijn. De lidstaten zien erop toe dat de informatie aan de volgende vereisten voldoet:
 - a de informatie is ingediend in een voor data-extractie geschikt formaat zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 3., van Verordening (EU) 2023/2859;
 - b de informatie gaat vergezeld van de volgende metadata:
 - 1 alle namen van de wettelijke auditor of het auditkantoor waarop de informatie betrekking heeft;
 - 2 indien beschikbaar, de identificatiecode voor juridische entiteiten van het auditkantoor zoals gespecificeerd op grond van artikel 7, lid 4, punt b., van Verordening (EU) 2023/2859;
 - 3 het type informatie volgens de indeling op grond van artikel 7, lid 4, punt c., van die verordening;
 - 4 een vermelding of de informatie persoonsgegevens bevat.
- 2 Met ingang van 10 januari 2030 zorgen de lidstaten ervoor dat de in artikel 15 van deze richtlijn bedoelde informatie toegankelijk wordt gemaakt op het ESAP. Daartoe is de verzamelende instantie, zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 2), van Verordening (EU) 2023/2859, het openbaar register. De lidstaten zien erop toe dat de informatie aan de volgende vereisten voldoet:
 - a de informatie is ingediend in een voor data-extractie geschikt formaat zoals gedefinieerd in artikel 2, punt 3), van Verordening (EU) 2023/2859;
 - b de informatie gaat vergezeld van de volgende metadata:
 - 1 alle namen van de wettelijke auditor of het auditkantoor waarop de informatie betrekking heeft;
 - 2 indien beschikbaar, de identificatiecode voor juridische entiteiten van het auditkantoor zoals gespecificeerd op grond van artikel 7, lid 4, punt b), van Verordening (EU) 2023/2859;
 - 3 het type informatie volgens de indeling op grond van artikel 7, lid 4, punt c), van die verordening;
 - 4 een vermelding of de informatie persoonsgegevens bevat.

Hoofdstuk IV Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim

Artikel 21

Beroepsethiek en professioneel-kritische instelling

- 1 De lidstaten zien erop toe dat voor alle wettelijke auditors en auditkantoren beginselen van de beroepsethiek gelden. Deze hebben ten minste betrekking op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
- 2 De lidstaten zorgen ervoor dat, wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert, de wettelijke auditor of het auditkantoor tijdens de hele controle een professioneel-kritische instelling behoudt, door te onderkennen dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van feiten of gedragingen die wijzen op onregelmatigheden, met inbegrip van fraude of fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de wettelijke auditor of het

⁷ Verordening (EU) 2023/2859 van het Europees Parlement en de Raad van 13 december 2023 tot oprichting van een Europees centraal toegangspunt dat gecentraliseerde toegang biedt tot voor financiële diensten, kapitaalmarkten en duurzaamheid relevante publiek beschikbare informatie (PB L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: Verordening - EU - 2023/2859 - NL - EUR-Lex (europa.eu))

auditkantoor met de eerlijkheid en integriteit van het management van de gecontroleerde entiteit en van de met het bestuur van de entiteit belaste personen.

De wettelijke auditor of het auditkantoor behoudt een professioneel-kritische instelling, in het bijzonder bij de beoordeling van schattingen van het management met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de entiteit tot continuïteit van het bedrijf.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „professioneel-kritische instelling” verstaan een houding die een onderzoekende geest, alertheid op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat.

Artikel 22

Onafhankelijkheid en objectiviteit

- 1 De lidstaten zien erop toe dat, bij het uitvoeren van een wettelijke controle van financiële overzichten, een wettelijke auditor of een auditkantoor, dan wel een natuurlijke persoon in een positie om directe of indirecte invloed uit te oefenen op de uitkomst van de wettelijke controle, onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit. Onafhankelijkheid is in elk geval vereist zowel gedurende de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd. De lidstaten zorgen ervoor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen neemt om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle van de financiële overzichten zijn of haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor dat de wettelijke controle uitvoert, en, voor zover van toepassing, zijn netwerk, leidinggevend, auditors, werknemers en alle andere natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de wettelijke auditor of het auditkantoor, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap verbonden is met de wettelijke auditor of het auditkantoor, betrokken is. De wettelijke auditor of het auditkantoor ziet af van een wettelijke controle indien er enig risico is van zelftoetsing, eigenbelang, belangenbehartiging, bekendheid of intimidatie als gevolg van financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relaties tussen:
 - a de wettelijke auditor, het auditkantoor, het netwerk ervan, en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waardoor hij of zij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden, en
 - b de gecontroleerde entiteit;op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.
- 2 De lidstaten dragen er zorg voor dat wettelijke auditors, auditkantoren, hun voornaamste vennoten, hun werknemers, alsmede alle overige natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking van of onder het beheer van een wettelijke auditor of auditkantoor zijn gesteld en die direct betrokken zijn bij wettelijke controlewerkzaamheden, en personen die nauw met hen gelieerd zijn in de betekenis van artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2004/72/EG van de Commissie⁸, geen materieel en rechtstreeks financieel belang mogen genieten of bezitten in of financiële instrumenten mogen kopen of verkopen die worden uitgegeven, gegarandeerd of anderszins ondersteund door een gecontroleerde entiteit binnen hun gebied van wettelijke controlewerkzaamheden, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging, met inbegrip van beheerde fondsen zoals pensi-

⁸ Richtlijn 2004/72/EG van de Commissie van 29 april 2004 tot uitvoering van Richtlijn 2003/6/EG van het Europees Parlement en de Raad wat gebruikelijke marktpraktijken, de definitie van voorwetenschap met betrekking tot van grondstoffen afgeleide instrumenten, het opstellen van lijsten van personen met voorwetenschap, de melding van transacties van leidinggevende personen en de melding van verdachte transacties (PB L 162 van 30.4.2004, blz. 70).

oenfondsen of levensverzekeringen, noch betrokken zijn bij het sluiten van een transactie in dergelijke financiële instrumenten.

- 3 De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwt in de controledocumenten.
- 4 De lidstaten zien erop toe dat personen en kantoren als bedoeld in lid 2 niet deelnemen in of op andere wijze invloed uitoefenen op de uitkomst van een wettelijke controle van het financieel overzicht van een bepaalde gecontroleerde entiteit, indien zij:
 - a andere financiële instrumenten van de gecontroleerde entiteit bezitten dan rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging;
 - b financiële instrumenten bezitten van een entiteit die verbonden is met een gecontroleerde entiteit waarvan de eigendom een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging;
 - c een dienstverband bij de gecontroleerde entiteit hebben gehad of daarmee een zakelijke of andere relatie hebben gehad binnen de in lid 1 bedoelde periode die een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend.
- 5 Personen of kantoren als bedoeld in lid 2 mogen geen geldelijke en andere geschenken of gunsten vragen of accepteren van een gecontroleerde entiteit of van een met een gecontroleerde entiteit verbonden entiteit, tenzij een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde daarvan als verwaarloosbaar of onbeduidend zou beschouwen.
- 6 Indien een gecontroleerde entiteit tijdens de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben wordt overgenomen door, fuseert met, of het eigendom verwerft van een andere entiteit, identificeert en evalueert de wettelijke auditor of het auditkantoor alle huidige en recente belangen en relaties, met inbegrip van aan die entiteit verstrekte niet-controlediensten waardoor, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zijn onafhankelijkheid en zijn bevoegdheid om de wettelijke controle voort te zetten na de ingangsdatum van de fusie of overname zou kunnen worden aangetast. De wettelijke auditor of het auditkantoor treft zo snel mogelijk, en in elk geval binnen drie maanden, alle nodige maatregelen ter beëindiging van eventuele bestaande belangen of relaties waardoor zijn onafhankelijkheid zou worden aangetast, en treft voor zover mogelijk veiligheidsmaatregelen ter beperking van elke bedreiging van zijn onafhankelijkheid door belangen en relaties in het heden en het verleden.

Artikel 22 bis

Dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij gecontroleerde entiteiten

- 1 De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, alvorens een periode van ten minste één jaar, of, in het geval van een wettelijke controle van organisaties van openbaar belang, alvorens een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de betrokkene niet langer optreedt als wettelijke auditor of voornaamste vennoot, niet:
 - a een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaardt;
 - b lid wordt van het auditcomité van de gecontroleerde entiteit of, wanneer een dergelijk comité niet bestaat, van het orgaan dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité;
 - c een niet bij het dagelijks bestuur betrokken lid van het leidinggevende orgaan en/of lid van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit wordt.
- 2 De lidstaten zorgen ervoor dat werknemers en vennoten die niet behoren tot de voornaamste vennoten van een wettelijke auditor of een auditkantoor en die een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoeren, alsmede andere natuurlijke personen van wie diensten ter beschikking of onder beheer van een dergelijke wettelijke auditor of een dergelijk auditkantoor worden gesteld, wanneer deze werknemers, vennoten of andere natuurlijke personen persoonlijk toegelaten zijn als wettelijke auditors, pas

functies als bedoeld in lid 1, onder a), b) en c), aanvaarden nadat een periode van ten minste één jaar is verstreken sinds hij of zij direct betrokken was bij de wettelijke controleopdracht.

Artikel 22 ter

Ter voorbereiding van de wettelijke controle en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid

De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alvorens een opdracht voor een wettelijke controle te aanvaarden of te verlengen, een evaluatie uitvoert en documentatie beschikbaar heeft betreffende de volgende punten:

- of hij, zij of het voldoet aan de eisen van artikel 22 van deze richtlijn;
- of er sprake is van bedreigingen van zijn of haar onafhankelijkheid en wat er gedaan wordt om deze bedreigingen te beperken;
- of hij, zij of het beschikt over de bevoegde werknemers, tijd en middelen om de wettelijke controle op de juiste wijze uit te voeren;
- of, in het geval van een auditkantoor, de voornaamste vennoot is toegelaten als wettelijke auditor in de lidstaat die de wettelijke controle vereist.

Voor de in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles kunnen de lidstaten vereenvoudigde vereisten vaststellen.

Artikel 23

Vertrouwelijkheid en beroepsgeheim

- 1 De lidstaten zien erop toe dat alle gegevens en documenten waartoe een wettelijke auditor of het auditkantoor toegang heeft bij de uitvoering van een wettelijke controle van jaarrekeningen, beschermd zijn door middel van passende regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim.
- 2 De regels op het gebied van geheimhouding en beroepsgeheim welke op de wettelijke auditors en auditkantoren betrekking hebben, mogen de uitvoering van de bepalingen van deze richtlijn en van Verordening (EU) nr. 537/2014 niet in de weg staan.
- 3 Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor wordt vervangen door een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor, verleent de voormalige wettelijke auditor of het voormalige kantoor de nieuwe wettelijke auditor of het nieuwe kantoor toegang tot alle relevante informatie aangaande de gecontroleerde entiteit en de meest recente controle van die entiteit.
- 4 Een wettelijke auditor of een auditkantoor die/dat niet langer bij een specifieke controle betrokken is, en een voormalig wettelijke auditor of kantoor blijft onderworpen aan het bepaalde in de leden 1 en 2 voor wat die specifieke controle betreft.
- 5 Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert van een onderneming die deel uitmaakt van een groep waarvan de moederonderneming in een derde land is gevestigd, vormen de regels op het gebied van vertrouwelijkheid en beroepsgeheim als bedoeld in lid 1 geen beletsel voor de overdracht van relevante documentatie van de verrichte controlewerkzaamheden door de wettelijke auditor of het auditkantoor aan de groepsauditor die in een derde land is gevestigd, als deze documentatie nodig is voor het verrichten van de controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de moederonderneming. Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat een wettelijke controle uitvoert van een onderneming die effecten heeft uitgegeven in een derde land of die deel uitmaakt van een groep die verplichte geconsolideerde financiële overzichten publiceert in een derde land, mag controle- of andere documenten die betrekking hebben op de controle van die organisatie en in zijn of haar bezit zijn, uitsluitend aan de bevoegde autoriteiten in de betrokken derde landen overdragen onder de voorwaarden van artikel 47. De overdracht van informatie aan de in een derde land gevestigde groepsauditor dient te voldoen aan de bepalingen van hoofdstuk IV van Richtlijn 95/46/EG en de toepasselijke nationale regels op het gebied van de bescherming van persoonsgegevens.

Artikel 24

Onafhankelijkheid en objectiviteit van wettelijke auditors die namens auditkantoren wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren

De lidstaten zien erop toe dat noch de eigenaars of aandeelhouders van een auditkantoor, noch de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichtorganen van het betrokken kantoor, noch verbonden entiteiten een zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle van jaarrekeningen hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van jaarrekeningen uitvoert.

Artikel 24 bis

Interne organisatie van wettelijke auditors en auditkantoren

- 1 De lidstaten dragen er zorg voor dat een wettelijke auditor of auditkantoor aan de volgende organisatorische eisen voldoet:
 - a een auditkantoor stelt passende gedragslijnen en procedures vast om te waarborgen dat noch de eigenaren of aandeelhouders van een auditkantoor, noch de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichtorganen van het betrokken kantoor, noch verbonden entiteiten een zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle van financiële overzichten hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het betrokken auditkantoor de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert;
 - b een wettelijke auditor of een auditkantoor heeft goede administratieve en boekhoudprocedures, interne kwaliteitscontrolemechanismen, effectieve procedures voor risicobeoordeling, en effectieve beheersings- en veiligheidsmaatregelen voor informatieverwerkingssystemen. Die interne kwaliteitscontrolemechanismen zijn zodanig opgezet dat zij de naleving van besluiten en procedures op alle niveaus van het auditkantoor of van de werkstructuur van de wettelijke auditor verzekeren;
 - c een wettelijke auditor of een auditkantoor stelt passende gedragslijnen en procedures vast om te waarborgen dat zijn of haar werknemers en alle andere natuurlijke personen van wie de diensten tot zijn of haar beschikking of onder zijn of haar beheer worden gesteld en die direct betrokken zijn bij de wettelijke controlewerkzaamheden, beschikken over de juiste kennis en ervaring voor de toegewezen taken;
 - d een wettelijke auditor of een auditkantoor stelt passende gedragslijnen en procedures vast om te waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteit van de interne kwaliteitscontrole van de wettelijke auditor of het auditkantoor of aan het vermogen van de bevoegde autoriteiten om toe te zien op de naleving van de in deze richtlijn alsmede, in voorkomend geval, in Verordening (EU) nr. 537/2014 neergelegde verplichtingen door de wettelijke auditor of het auditkantoor;
 - e een wettelijke auditor of een auditkantoor stelt passende en effectieve organisatorische en administratieve regelingen vast om bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid als bedoeld in de artikelen 22, 22 bis en 22 ter te voorkomen, vast te stellen, weg te nemen, of te beheersen en bekend te maken;
 - f een wettelijke auditor of een auditkantoor stelt passende gedragslijnen en procedures vast voor het uitvoeren van wettelijke controles van financiële overzichten, het begeleiden van, het houden van toezicht op en het beoordelen van de werkzaamheden van werknemers en het opzetten van de structuur van het controledossier als bedoeld in artikel 24 ter, lid 5;
 - g een wettelijke auditor of een auditkantoor voert een intern kwaliteitsbeheersingssysteem in om de kwaliteit van de wettelijke controle te waarborgen. Het kwaliteitsbeheersingssysteem bestrijkt ten minste de gedragslijnen en procedures als bedoeld onder f). In het geval van een auditkantoor ligt de verantwoordelijkheid voor het interne kwaliteitsbeheersingssysteem bij een persoon die bevoegd is als wettelijke auditor;

- h een wettelijke auditor of een auditkantoor gebruikt passende systemen, middelen en procedures om de continuïteit en regelmatigheid van zijn of haar wettelijke controlewerkzaamheden te waarborgen;
 - i een wettelijke auditor of een auditkantoor stelt ook passende en effectieve organisatorische en administratieve regelingen vast voor het omgaan met en registreren van incidenten die ernstige gevolgen hebben of kunnen hebben voor de integriteit van zijn of haar wettelijke controlewerkzaamheden;
 - j een wettelijke auditor of een auditkantoor heeft een passend beloningsbeleid, ook ten aanzien van winstdeling, dat voldoende prestatieprikkels verschaft om de kwaliteit van controles te verzekeren. Met name de hoogte van de inkomsten die de wettelijke auditor of het auditkantoor ontleent aan het verstrekken van andere diensten dan controlediensten aan de gecontroleerde entiteit, vormt geen onderdeel van de prestatiebeoordeling en de beloning van personen die betrokken zijn bij of invloed kunnen uitoefenen op het verloop van de wettelijke controle;
 - k een wettelijke auditor of een auditkantoor ziet toe op en evalueert de toereikendheid en doeltreffendheid van zijn of haar systemen, interne kwaliteitscontrolemechanismen en regelingen die zijn vastgesteld in overeenstemming met deze richtlijn en, in voorkomend geval, Verordening (EU) nr. 537/2014, en neemt passende maatregelen om eventuele tekortkomingen te verhelpen. Een wettelijke auditor of een auditkantoor voert in het bijzonder jaarlijks een evaluatie uit van het interne kwaliteitsbeheersingssysteem als bedoeld onder g). Een wettelijke auditor of een auditkantoor documenteert de bevindingen van deze evaluaties en de voorgestelde maatregelen om het interne kwaliteitsbeheersingssysteem aan te passen. De gedragslijnen en procedures als bedoeld in de eerste alinea worden gedocumenteerd en aan de werknemers van de wettelijke auditor of het auditkantoor bekendgemaakt. Voor de in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles kunnen de lidstaten vereenvoudigde eisen vaststellen. Een eventuele uitbesteding van controletaken als bedoeld onder d) van dit lid is niet van invloed op de verantwoordelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor tegenover de gecontroleerde entiteit.
- 2 De wettelijke auditor of het auditkantoor houdt bij de naleving van de eisen van lid 1 rekening met de omvang en de complexiteit van zijn of haar activiteiten. De wettelijke auditor of het auditkantoor kan tegenover de bevoegde autoriteit aantonen dat de gedragslijnen en procedures met het oog op dergelijke naleving in overeenstemming zijn met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.

Artikel 24 ter

Organisatie van het werk

- 1 De lidstaten zien erop toe dat, wanneer de wettelijke controle wordt uitgevoerd door een auditkantoor, dit auditkantoor ten minste één daarbij betrokken voornaamste vennoot aanwijst. Het auditkantoor verstrekt de voornaamste vennoot/vennoten voldoende middelen en personeelsleden die over de benodigde deskundigheid en bekwaamheid beschikken om hun taken juist uit te voeren. De lidstaten zorgen ervoor, wanneer de assurance van duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door een auditkantoor, dat auditkantoor ten minste één voornaamste duurzaamheidsvennoot aanwijst, die (een van) de voornaamste auditvennoot/-vennoten kan zijn. Het auditkantoor verstrekt de voornaamste duurzaamheidsvennoot/-vennoten voldoende middelen en personeelsleden die over de benodigde deskundigheid en bekwaamheid beschikken om hun taken juist uit te voeren. Borging van controle- en assurancekwaliteit, onafhankelijkheid en bekwaamheid is voor het auditkantoor het belangrijkste criterium bij het selecteren van de voornaamste auditvennoot/-vennoten en, in voorkomend geval, de aan te wijzen voornaamste duurzaamheidsvennoot/-vennoten. De voornaamste auditvennoot/-vennoten wordt/worden actief betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle. De voornaamste duurzaamheidsvennoot wordt actief betrokken bij de uitvoering van de assurance van duurzaamheidsrapportering.
- 2 Bij de uitvoering van de wettelijke controle besteedt de wettelijke auditor voldoende tijd aan de opdracht en wijst hij of zij voldoende personeel aan om zijn of haar taken juist uit te voeren.

- 3 bis. Bij de uitvoering van de assurance van duurzaamheidsrapportering besteedt de wettelijke auditor voldoende tijd en wijst hij of zij voldoende personeel aan om hem of haar in staat te stellen zijn of haar taken juist uit te voeren.
- 4 De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditor of het auditkantoor alle inbreuken op de bepalingen van deze richtlijn en, in voorkomend geval, op Verordening (EU) nr. 537/2014, vastlegt. De lidstaten kunnen wettelijke auditors en auditkantoren van deze verplichting vrijstellen wanneer het gaat om kleine inbreuken. De wettelijke auditor of het auditkantoor registreert tevens alle gevolgen van een inbreuk, met inbegrip van de maatregelen die zijn genomen om de inbreuk te beëindigen en om het interne kwaliteitsbeheersingssysteem aan te passen. De wettelijke auditor of het auditkantoor stelt een jaarverslag op met een overzicht van alle genomen maatregelen en maakt dit intern bekend. Wanneer de wettelijke auditor of het auditkantoor externe deskundigen om advies vraagt, documenteert de wettelijke auditor of het auditkantoor het gedane verzoek en het ontvangen advies.
- 5 Een wettelijke auditor of een auditkantoor houdt een cliëntdossier bij. Dit dossier bevat voor elke auditcliënt de volgende gegevens:
- a de naam, het adres en de hoofdvestiging;
 - b in het geval van een auditkantoor, de naam/namen van de voornaamste auditvennoot/-vennoten en, in voorkomend geval, de naam/namen van de voornaamste duurzaamheidsvennoot/-vennoten;
 - c de in rekening gebrachte honoraria voor de wettelijke controle en voor de assurance van duurzaamheidsrapportering en de in rekening gebrachte honoraria voor andere diensten in een boekjaar.
- 6 Een wettelijke auditor of een auditkantoor legt voor elke wettelijke controle een controledossier aan. De wettelijke auditor of het auditkantoor legt in elk geval de gegevens vast welke uit hoofde van artikel 22 ter, lid 1, van deze richtlijn, en, in voorkomend geval, de artikelen 6 tot 8 van Verordening (EU) nr. 537/2014 zijn geregistreerd. De wettelijke auditor of het auditkantoor bewaart alle andere gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, de artikelen 10 en 11 van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde verklaring, alsmede voor het toezicht op de naleving van deze richtlijn en van de overige toepasselijke wettelijke voorschriften. Het controledossier wordt uiterlijk 60 dagen na de datum van ondertekening van de controleverklaring als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, artikel 10 van Verordening (EU) nr. 537/2014 gesloten.
- 7 bis. Een wettelijke auditor of een auditkantoor legt voor elke assuranceopdracht van duurzaamheidsrapportering een assuredossier aan. De wettelijke auditor of het auditkantoor legt met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering in elk geval de gegevens vast welke op grond van artikel 22 ter zijn geregistreerd. De wettelijke auditor of het auditkantoor bewaart alle andere gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de in artikel 28 bis bedoelde assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering, alsmede voor het toezicht op de naleving van deze richtlijn en van de overige toepasselijke wettelijke voorschriften met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering. Het assuredossier wordt uiterlijk 60 dagen na de datum van ondertekening van de in artikel 28 bis bedoelde assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering gesloten. Wanneer de wettelijke controle van jaarrekeningen en de assurance van duurzaamheidsrapportering door dezelfde wettelijke auditor worden uitgevoerd, kan het assuredossier worden opgenomen in het auditdossier.
- 8 De wettelijke auditor of het auditkantoor registreert alle schriftelijke klachten over de uitvoering van de verrichte wettelijke controles en over de verrichting van assurance-opdrachten betreffende uitgevoerde duurzaamheidsrapportering.
- 9 Voor de in artikel 2, lid 1, onder b) en c), bedoelde controles kunnen de lidstaten vereenvoudigde eisen vaststellen ten aanzien van de leden 3 en 6.

Artikel 25

Audit- en assurancehonoraria

De lidstaten zorgen ervoor dat er adequate regels bestaan die bepalen dat de honoraria voor wettelijke controles van jaarrekeningen en de assurance van duurzaamheidsrapportering:

- a niet worden beïnvloed of bepaald door het feit dat nevendiensten worden verleend aan de entiteit die aan wettelijke controle of assurance van duurzaamheidsrapportering onderworpen is, en
- b niet resultaatgebonden zijn.

Artikel 25 bis

Reikwijdte van de wettelijke controle

Onverminderd de verslagleggingseisen als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, in voorkomend geval, de artikelen 10 en 11 van Verordening (EU) nr. 537/2014, biedt de wettelijke controle geen zekerheid omtrent de toekomstige levensvatbaarheid van de gecontroleerde entiteit noch van de efficiëntie of de doeltreffendheid waarmee het bestuurs- of leidinggevende orgaan de bedrijfsvoering van de entiteit ter hand heeft genomen of zal nemen.

Artikel 25 ter

Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim met betrekking tot de duurzaamheidsrapporteringsassurance

De vereisten van de artikelen 21 tot en met 24 bis met betrekking tot de wettelijke controle van financiële overzichten zijn van overeenkomstige toepassing op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

Artikel 25 quarter

Verboden niet-controlediensten wanneer de wettelijke auditor de assurance van duurzaamheidsrapportering van een organisatie van openbaar belang uitvoert

- 1 Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de assurance van duurzaamheidsrapportering van organisaties van openbaar belang uitvoert en ieder lid van een netwerk waartoe de wettelijke auditor of het auditkantoor behoort, mag direct noch indirect de in artikel 5, lid 1, tweede alinea, punten b, c, en e tot en met k, van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde verboden niet-controlediensten verstrekken aan de organisatie van openbaar belang die onderwerp van de assurance van de duurzaamheidsrapportering is, haar moederonderneming en de ondernemingen waarover zij de controle heeft binnen de Unie tijdens:
 - a de periode tussen het begin van de periode waarvoor de assurance van duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd en het uitbrengen van de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering, alsook
 - b het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de in punt a) van dit lid bedoelde periode, met betrekking tot de in artikel 5, lid 1, tweede alinea, punt e), van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde diensten.
- 2 Een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat voor organisaties van openbaar belang de assurance van de duurzaamheidsrapportering uitvoert en, indien de wettelijke auditor of het auditkantoor tot een netwerk behoort, een lid van dat netwerk, mag de entiteit van openbaar belang die aan assurance van duurzaamheidsrapportering onderworpen is, haar moederonderneming of de ondernemingen waarover zij de controle heeft andere niet-controlediensten leveren dan de verboden niet-controlediensten als bedoeld in lid 1 van dit artikel, of, in voorkomend geval, de verboden niet-controlediensten als bedoeld in artikel 5, lid 2, tweede alinea, van Verordening (EU) nr. 537/2014, of diensten die naar het oordeel van de lidstaten een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen als bedoeld in artikel 5, lid 2, van die verordening, mits het auditcomité daarmee instemt nadat het de bedreigingen van de

onafhankelijkheid en de overeenkomstig artikel 22 ter van deze Richtlijn toegepaste waarborgen goed heeft beoordeeld.

- 3 Indien een lid van een netwerk waartoe de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de assurance van duurzaamheidsrapportering van een organisatie van openbaar belang uitvoert, behoort, de in lid 1 van dit artikel bedoelde verboden niet-controlediensten levert aan een onderneming met rechtspersoonlijkheid in een derde land die wordt beheerst door de organisatie van openbaar belang die aan assurance van duurzaamheidsrapportering onderworpen is, beoordeelt de betrokken wettelijke auditor of het betrokken auditkantoor of zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht door de levering van zulke diensten door het lid van het netwerk. Als zijn of haar onafhankelijkheid in het gedrang komt, past de wettelijke auditor of het auditkantoor veiligheidsmaatregelen toe om de bedreigingen als gevolg van het leveren van verboden niet-controlediensten als bedoeld in lid 1 van dit artikel in een derde land te beperken. De wettelijke auditor of het auditkantoor mag de assurance van duurzaamheidsrapportering van de organisatie van openbaar belang uitsluitend blijven uitvoeren als hij, zij of het conform artikel 22 ter kan rechtvaardigen dat het verlenen van zulke diensten zijn of haar professionele oordeelsvorming en de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering niet beïnvloedt.

Artikel 25 quinquies

Onregelmatigheden

Artikel 7 van Verordening (EU) nr. 537/2014 is van overeenkomstige toepassing op een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de assurance van duurzaamheidsrapportering van een organisatie van openbaar belang uitvoert.

Hoofdstuk V Controlestandaarden en controleverklaringen

Artikel 26

Controlestandaarden

- 1 De lidstaten schrijven voor dat wettelijke auditors en auditkantoren hun wettelijke controles uitvoeren met inachtneming van de internationale controlestandaarden die door de Commissie zijn goedgekeurd overeenkomstig lid 3. De lidstaten kunnen een nationale controlestandaard, of nationale controleprocedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen internationale controlestandaard betreffende hetzelfde aspect heeft goedgekeurd.
- 2 Voor de toepassing van lid 1 betekent „internationale controlestandaarden” de International Standards on Auditing (ISAs), de International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) en andere daarmee verband houdende standaarden die zijn uitgebracht door de International Federation of Accountants (IFAC) via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), voor zover zij relevant zijn voor wettelijke controles van financiële overzichten.
- 3 De Commissie is bevoegd overeenkomstig artikel 48 bis gedelegeerde handelingen vast te stellen, houdende de in lid 1 bedoelde internationale controlestandaarden op het gebied van de controlepraktijk, onafhankelijkheid en interne kwaliteitscontroles van wettelijke auditors en auditkantoren ten behoeve van de toepassing van die standaarden in de Unie. De Commissie kan de internationale controlestandaarden enkel goedkeuren indien zij:
 - a volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen aanvaard zijn;
 - b bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 4, lid 3, van Richtlijn 2013/34/EU;
 - c bevorderlijk zijn voor het algemeen belang van de Unie; en
 - d geen wijziging inhouden van de vereisten van deze richtlijn of een aanvulling vormen op die vereisten afgezien van die in hoofdstuk IV en de artikelen 27 en 28.

- 4 Niettegenstaande lid 1, tweede alinea, mogen de lidstaten controlewerkzaamheden of -vereisten verplicht stellen naast de door de Commissie vastgestelde internationale controlestandaarden, maar alleen
 - a indien die controlewerkzaamheden of -vereisten nodig zijn om uitvoering te geven aan nationale wettelijke vereisten betreffende de reikwijdte van de wettelijke controles; of
 - b in de mate die nodig is om bij te dragen aan de geloofwaardigheid en de kwaliteit van de financiële overzichten. De lidstaten doen van de controlewerkzaamheden of -vereisten, ten minste drie maanden voor de inwerkingtreding ervan of, in geval van vereisten die reeds bestonden op het tijdstip van vaststelling van een internationale controlestandaard, uiterlijk binnen drie maanden na de vaststelling van de desbetreffende internationale controlestandaard, mededeling aan de Commissie.
- 5 Indien een lidstaat de wettelijke controle van kleine ondernemingen verlangt, kan hij bepalen dat toepassing van de in lid 1 bedoelde controlestandaarden evenredig moet zijn met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van die ondernemingen. De lidstaten kunnen maatregelen nemen om te zorgen voor de evenredige toepassing van de controlestandaarden op de wettelijke controles van kleine ondernemingen.

Artikel 26 bis

Assurancestandaarden voor duurzaamheidsrapportering

- 1 De lidstaten eisen dat wettelijke auditors en auditkantoren de assurance van duurzaamheidsrapportering uitvoeren met inachtneming van de assurancestandaarden die door de Commissie zijn vastgesteld overeenkomstig lid 3.
- 2 De lidstaten kunnen nationale assurancestandaarden, -procedures of -vereisten toepassen zolang de Commissie geen assurancestandaard betreffende hetzelfde onderwerp heeft vastgesteld. De lidstaten delen de nationale assurancestandaarden, -procedures of -vereisten, ten minste drie maanden voor de inwerkingtreding ervan, mede aan de Commissie.
- 3 De Commissie stelt in aanvulling op deze richtlijn uiterlijk op 1 oktober 2026 overeenkomstig artikel 48 bis gedelegeerde handelingen vast teneinde te voorzien in beperkte assurancestandaarden die de procedures bepalen die de auditor of auditors en het auditkantoor of de auditkantoren moeten uitvoeren om zijn of haar of hun conclusies te trekken over de assurance van duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van opdrachtplanning, risicobeoordeling en respons op risico's, en van het soort conclusies die in de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering of, waar van toepassing, in de controleverklaring moeten worden opgenomen. De Commissie stelt in aanvulling op deze richtlijn uiterlijk op 1 oktober 2028 overeenkomstig artikel 48 bis gedelegeerde handelingen vast teneinde te voorzien in standaarden voor een redelijke mate van zekerheid, na een beoordeling om te bepalen of een redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen. Rekening houdend met de resultaten van die beoordeling en als het dientengevolge passend is, wordt in die gedelegeerde handelingen bepaald vanaf welke datum het in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel moet worden gebaseerd op een op die assurancestandaarden gebaseerde assuranceopdracht met een redelijke mate van zekerheid. De Commissie kan de in de eerste en tweede alinea bedoelde assurancestandaarden enkel goedkeuren indien zij:
 - a volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld;
 - b bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van de jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering;
 - c bevorderlijk zijn voor het algemeen belang van de Unie.

Artikel 27

Wettelijke controles van geconsolideerde financiële overzichten

- 1 De lidstaten zien erop toe dat in geval van wettelijke controles van de geconsolideerde financiële overzichten van een groep van ondernemingen:

- a met betrekking tot de geconsolideerde financiële overzichten, de groepsauditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor de controleverklaring als bedoeld in artikel 28 van deze richtlijn en, waar van toepassing, artikel 10 van Verordening (EU) nr. 537/2014 en voor, waar van toepassing, de aanvullende verklaring aan het auditcomité als bedoeld in artikel 11 van die verordening;
 - b de groepsauditor evalueert de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn uitgevoerd door auditor(s) van een derde land of (een) wettelijke auditor(s) en (een) auditorganisatie(s) of auditkantoor (auditkantoren) van een derde land en houdt documenten bij over de aard, tijdstippen en reikwijdte van de betrokkenheid bij de door die auditors uitgevoerde werkzaamheden, indien van toepassing met inbegrip van de beoordeling door de groepsauditor van relevante onderdelen van de controledocumenten van de betreffende auditors;
 - c de groepsauditor evalueert de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn uitgevoerd door auditor(s) of wettelijke auditors van derde landen, en van auditorganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land en houdt hierover documenten bij. De door de groepsauditor bijgehouden informatie moet adequaat zijn om de relevante bevoegde autoriteit in staat te stellen het werk van de groepsauditor te beoordelen. De groepsauditor verzoekt voor de toepassing van de eerste alinea van dit lid, onder c), de auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditorganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land om instemming met de overdracht van relevante documentatie tijdens de uitvoering van de controle van de geconsolideerde financiële overzichten, als voorwaarde voor de groepsauditor om zich te kunnen baseren op het werk van die auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditorganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land.
- 2 Wanneer de groepsauditor niet kan voldoen aan de onder c) van de eerste alinea van lid 1 gestelde eisen, neemt hij of zij passende maatregelen en stelt hij of zij de betrokken bevoegde autoriteit daarvan in kennis. Deze maatregelen kunnen, in voorkomend geval, onder meer inhouden dat, hetzij direct, hetzij door deze taken uit te besteden, aanvullende wettelijke controlewerkzaamheden bij de betrokken dochteronderneming worden uitgevoerd.
- 3 Wanneer de groepsauditor het onderwerp is van een kwaliteitsbeoordeling of een onderzoek naar de wettelijke controle van de geconsolideerde financiële overzichten van een groep van ondernemingen, stelt de groepsauditor op verzoek de relevante documentatie die hij of zij bijhoudt over de controlewerkzaamheden die voor de doeleinden van de groepscontrole zijn verricht door de respectieve auditor(s) van derde landen, wettelijke auditor(s), auditorganisatie(s) of auditkanto(o)r(en) van een derde land, ter beschikking van de bevoegde autoriteit, met inbegrip van eventuele werkdocumenten die relevant zijn voor de groepscontrole. De bevoegde autoriteit kan de betrokken bevoegde autoriteiten om aanvullende documentatie verzoeken over de controlewerkzaamheden die voor het doel van de groepscontrole zijn verricht door wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en), overeenkomstig artikel 36. Wanneer een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen wordt gecontroleerd door auditor(s) of auditorganisatie(s) van een derde land, kan de bevoegde autoriteit de betrokken bevoegde autoriteiten van derde landen verzoeken om aanvullende documentatie over de controlewerkzaamheden die zijn verricht door auditor(s) van een derde land of auditorganisatie(s) van een derde land, door middel van de werkregelingen als bedoeld in artikel 47. In afwijking van de derde alinea, is de groepsauditor, wanneer een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen wordt gecontroleerd door auditor(s) of auditorganisatie(s) van een derde land dat geen werkregeling als bedoeld in artikel 47 heeft, op verzoek ook verantwoordelijk voor het waarborgen van een correcte levering van de aanvullende documentatie van de door dergelijke auditor(s) of auditorganisatie(s) van derde landen verrichte controlewerkzaamheden, met inbegrip van de werkdocumenten die relevant zijn voor de groepscontrole. Om deze levering te verzekeren, behoudt de groepsauditor een kopie van deze documentatie of komt hij of zij met de auditor(s) of auditorganisatie(s) van derde landen overeen dat hij of zij op verzoek verleende en onbeperkte toegang heeft tot dergelijke documentatie, of neemt hij of zij andere passende maatregelen. Wanneer controledocumenten om juridische of andere redenen niet door een derde land kunnen worden doorgegeven aan de groepsauditor, omvat de door de groepsauditor bewaarde documentatie, bewijs dat hij of zij de juiste procedures

heeft gevolgd om toegang te krijgen tot de controledocumenten, en bewijs van eventuele niet-juridische beletsels die voortvloeien uit de wetgeving van het betrokken derde land.

Artikel 27 bis

Assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering

- 1 De lidstaten zorgen in het geval van assurance-opdrachten betreffende geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een groep van ondernemingen voor het volgende:
 - a de groepsauditor draagt, wat betreft de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, de volledige verantwoordelijkheid voor de in artikel 28 bis bedoelde assurance-verklaring over de duurzaamheidsrapportering;
 - b de groepsauditor evalueert de assurance-werkzaamheden die met het oog op de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering zijn uitgevoerd door een onafhankelijke verlener(s) van assurance-diensten of een auditor(s) van een derde land, of een wettelijke auditor(s) of een auditorganisatie(s) of auditkantoor/auditkantoren van een derde land, en houdt documenten bij over de aard, tijdstippen en omvang van de betrokkenheid bij de door die auditors uitgevoerde werkzaamheden, in voorkomend geval met inbegrip van de beoordeling door de groepsauditor van relevante onderdelen van de assurance-documenten van de betreffende auditors, en
 - c de groepsauditor evalueert de assurance-werkzaamheden die voor met het oog op de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering zijn uitgevoerd door een onafhankelijke verlener/verleners van assurance-diensten, een auditor(s) van een derde land, een wettelijke auditor(s), een auditorganisatie(s) of auditkantoor/auditkantoren van een derde land, en houdt daarover documenten bij.

De door de groepsauditor bijgehouden documenten moeten van dien aard zijn dat de betrokken bevoegde autoriteit in staat is het werk van de groepsauditor te beoordelen.

De groepsauditor verzoekt voor de toepassing van de eerste alinea van dit lid, punt c), de onafhankelijke verlener/verleners van assurance-diensten, de auditor(s) van een derde land, de wettelijke auditor(s), de auditorganisatie(s) of het auditkantoor/de auditkantoren van een derde land om instemming met de overdracht van relevante documentatie tijdens de uitvoering van de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, als voorwaarde voor de groepsauditor om zich te kunnen baseren op het werk van die onafhankelijke verlener/verleners van assurance-diensten, auditor(s) van een derde land, wettelijke auditor(s), auditorganisatie(s) of dat auditkantoor/die auditkantoren van een derde land.
- 2 Wanneer de groepsauditor niet kan voldoen aan de in lid 1, eerste alinea, punt c., gestelde eisen, neemt hij of zij passende maatregelen en stelt hij of zij de betrokken bevoegde autoriteit daarvan in kennis.
- Dergelijke maatregelen kunnen, waar passend, onder meer inhouden dat aanvullende assurance-werkzaamheden bij de betrokken dochteronderneming rechtstreeks dan wel door uitbesteding worden uitgevoerd.
- 3 Wanneer de groepsauditor het onderwerp is van een kwaliteitsbeoordeling of een onderzoek naar de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een groep van ondernemingen, stelt de groepsauditor op verzoek de relevante documentatie die hij of zij bijhoudt over de assurance-werkzaamheden die voor de doeleinden van de assurance van duurzaamheidsrapportering zijn verricht door de respectieve onafhankelijke verlener(s) van assurance-diensten, auditor(s) van een derde land, wettelijke auditor(s), auditorganisatie(s) of het auditkantoor/de auditkantoren van een derde land, ter beschikking van de bevoegde autoriteit, met inbegrip van eventuele werkdocumenten die relevant zijn voor de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportering.
- De bevoegde autoriteit kan de betrokken bevoegde autoriteiten om aanvullende documentatie verzoeken over de assurance-werkzaamheden die met het oog op de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportage zijn verricht door een wettelijke auditor(s) of auditkantoor/auditkantoren, op grond van artikel 36.

Wanneer de assurance van duurzaamheidsrapportering van een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen wordt uitgevoerd door een auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land, kan de bevoegde autoriteit de betrokken bevoegde autoriteiten van derde landen verzoeken om aanvullende documentatie over de assurance-werkzaamheden die zijn verricht door een auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land, door middel van werkregelingen.

In afwijking van de derde alinea, is de groepsauditor, wanneer de assurance van duurzaamheidsrapportering van een moederonderneming of een dochteronderneming van een groep van ondernemingen is uitgevoerd door (een) onafhankelijke verlener(s) van assurance-diensten, (een) auditor(s) of (een) auditororganisatie(s) van een derde land die geen werkregelingen heeft/hebben, op verzoek ook verantwoordelijk voor een correcte levering van de aanvullende documentatie van de door die onafhankelijke verlener(s) van assurance-diensten, auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land verrichte assurance-werkzaamheden, met inbegrip van de werkdocumenten die relevant zijn voor de assurance van geconsolideerde duurzaamheidsrapportage. Om deze levering te verzekeren, behoudt de groepsauditor een kopie van deze documentatie of komt hij of zij met de onafhankelijke verlener(s) van assurance-diensten, auditor(s) of auditororganisatie(s) van een derde land overeen dat hij of zij op verzoek onbeperkte toegang heeft tot dergelijke documentatie, of neemt hij of zij andere passende maatregelen. Wanneer assurance-werkdocumenten om juridische of andere redenen niet door een derde land kunnen worden doorgegeven aan de groepsauditor, omvat de door de groepsauditor bewaarde documentatie bewijs dat hij, zij of het de juiste procedures heeft gevolgd om toegang te krijgen tot de assurance-documenten, en bewijs van eventuele niet-juridische beletsels die voortvloeien uit de wetgeving van het betrokken derde land.

Artikel 28

Controleverklaringen

- 1 De wettelijke auditor of het auditkantoor presenteert de resultaten van de wettelijke controle in een controleverklaring. De verklaring wordt opgesteld overeenkomstig de door de Unie of de betrokken lidstaat vastgestelde vereisten betreffende controlestandaarden, als bedoeld in artikel 26.
 - 2 De controleverklaring wordt op schrift gesteld en:
 - a zij identificeert de entiteit waarvan de financiële overzichten of de geconsolideerde financiële overzichten het voorwerp van wettelijke controle zijn; zij vermeldt de financiële overzichten of geconsolideerde financiële overzichten en de datum en periode waarop zij betrekking hebben; zij identificeert het stelsel inzake financiële verslaglegging dat is toegepast bij het opstellen;
 - b zij bevat een beschrijving van de reikwijdte van de wettelijke controle, waarin ten minste wordt aangegeven welke controlestandaarden bij de uitvoering van de wettelijke controle in acht zijn genomen;
 - c zij bevat een controleoordeel dat een oordeel zonder voorbehoud, een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel kan zijn en waarin de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) duidelijk zijn (hun) oordeel geeft (geven) met betrekking tot het volgende:
 - 1 of de financiële overzichten een getrouw beeld geven overeenkomstig het relevante stelsel inzake financiële verslaglegging; en
 - 2 in voorkomend geval, of de financiële overzichten aan de wettelijke vereisten voldoen.
- Indien de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) geen controleoordeel kan (kunnen) formuleren, bevat de controleverklaring een verklaring van oordeelsonthouding;
- d vermeldt andere zaken waarop de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) nadrukkelijk de aandacht vestigt (vestigen), zonder in het controleoordeel een voorbehoud te maken;
 - e bevat een oordeel en een verklaring, die beide zijn gebaseerd op de in de loop van de controle op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punten a. en b., van Richtlijn 2013/34/EU verrichte werkzaamheden;

- f bevat een verklaring betreffende materiële onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die mogelijk aanzienlijke twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten;
 - g zij vermeldt de vestigingsplaats van de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)ren.
De lidstaten kunnen aanvullende eisen stellen met betrekking tot de inhoud van de controleverklaring.
- 3 Indien de wettelijke controle door meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor is uitgevoerd, dienen de wettelijke auditor(s) of de auditkanto(o)r(en) overeenstemming te bereiken over de resultaten van de wettelijke controle en een gezamenlijke verklaring en een gezamenlijk oordeel af te geven. In geval van verschil van mening geeft elke wettelijke auditor of elk auditkantoor zijn of haar oordeel af in een aparte alinea van de controleverklaring met vermelding van de redenen voor het verschil van mening.
- 4 De controleverklaring wordt door de wettelijke auditor ondertekend en gedagtekend. Indien de wettelijke controle wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de controleverklaring ondertekend door ten minste de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de wettelijke controle heeft (hebben) verricht. Indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor tegelijkertijd de wettelijke controle hebben uitgevoerd, wordt de controleverklaring ondertekend door alle wettelijke auditors of ten minste de wettelijke auditors die de wettelijke controle namens elk auditkantoor hebben uitgevoerd. In uitzonderlijke omstandigheden kunnen de lidstaten bepalen dat deze handtekening(en) niet openbaar hoeft (hoeven) te worden gemaakt indien dit tot een imminente en aanzienlijke bedreiging voor de persoonlijke veiligheid van enige persoon zou kunnen leiden.
De naam/namen van de betrokken persoon/personen is/zijn in ieder geval bekend bij de betrokken bevoegde autoriteiten.
- 5 De controleverklaring van de wettelijke auditor of het auditkantoor over de geconsolideerde financiële overzichten voldoet aan de in de leden 1 tot en met 4 vastgelegde voorschriften. Bij de beoordeling van de samenhang tussen het bestuursverslag en de financiële overzichten overeenkomstig lid 2, punt e), houdt de wettelijke auditor of het auditkantoor rekening met de geconsolideerde financiële overzichten en het geconsolideerde bestuursverslag. Indien de jaarlijkse financiële overzichten van de moederonderneming bij de geconsolideerde financiële overzichten zijn gevoegd, kunnen de bij dit artikel verlangde controleverklaringen van de wettelijke auditors of auditkantoren worden gecombineerd.

Artikel 28 bis

Assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering

- 1 De wettelijke auditor(s) of het auditkantoor of de auditkantoren presenteert/presenteren de resultaten van de assurance van de duurzaamheidsrapportering in een assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportage. De verklaring wordt opgesteld overeenkomstig de vereisten betreffende controlestandaarden die de Commissie heeft vastgesteld door middel van de op grond van artikel 26 bis, lid 3, vastgestelde gedelegeerde handelingen, of, in afwachting van de vaststelling van die standaarden door de Commissie, overeenkomstig de in artikel 26 bis, lid 2, bedoelde nationale assurancestandaarden.
- 2 De assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering wordt schriftelijk opgesteld en:
- a vermeldt op welke entiteit de assuranceopdracht van jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering betrekking heeft; specificeert de jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, en de datum en de periode waarop zij betrekking heeft, en vermeldt het duurzaamheidsrapportingskader dat bij de opstelling daarvan is toegepast;
 - b bevat een beschrijving van de reikwijdte van de assurance van duurzaamheidsrapportering, waarin ten minste wordt aangegeven welke assurancestandaarden bij de assurance van de duurzaamheidsrapportering in acht zijn genomen;
 - c bevat het in artikel 34 bis, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van Richtlijn 2013/34/EU bedoelde oordeel.
- 3 Indien de assurance van de duurzaamheidsrapportering door meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor is uitgevoerd, dienen zij overeenstemming te bereiken over de resultaten van de assurance

van de duurzaamheidsrapportering en een gezamenlijk verslag uit te brengen en een gezamenlijk oordeel af te geven. In geval van verschil van mening geeft elke wettelijke auditor of elk auditkantoor zijn/haar oordeel af in een aparte alinea van de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering, met vermelding van de redenen voor het verschil van mening.

- 4 De assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering wordt ondertekend en gedagtekend door de wettelijke auditor die de assurance van de duurzaamheidsrapportering uitvoert. Indien de assurance van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering ondertekend door ten minste de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de assurance van duurzaamheidsrapportering heeft/hebben uitgevoerd. Indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor tegelijkertijd de assurance van duurzaamheidsrapportering hebben uitgevoerd, wordt de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering ondertekend door alle wettelijke auditors of ten minste de wettelijke auditors die de assurance van de duurzaamheidsrapportering namens elk auditkantoor hebben uitgevoerd. In uitzonderlijke omstandigheden kunnen de lidstaten bepalen dat die handtekening/handtekeningen niet openbaar hoeft/hoeven te worden gemaakt indien dit tot een imminente en aanzienlijke bedreiging voor iemands persoonlijke veiligheid zou kunnen leiden. De naam/namen van de betrokken(en) is/zijn in ieder geval bekend bij de betrokken bevoegde autoriteiten.
- 5 Wanneer de wettelijke controle van jaarrekeningen en de assurance van de duurzaamheidsrapportering door dezelfde wettelijke auditor worden uitgevoerd, kunnen de lidstaten eisen dat de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering wordt opgenomen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring.
- 6 De verklaring van de wettelijke auditor of het auditkantoor over de duurzaamheidsrapportering voldoet aan de in de leden 1 tot en met 5 bepaalde vereisten.

Hoofdstuk VI Kwaliteitsborging

Artikel 29

Kwaliteitsborgingsstelsels

- 1 Elke lidstaat ziet erop toe dat alle wettelijke auditors en auditkantoren vallen onder een kwaliteitsborgingsstelsel dat ten minste aan de volgende criteria voldoet:
 - a het kwaliteitsborgingsstelsel wordt op zodanige wijze georganiseerd dat het onafhankelijk is van de beoordeelde wettelijke auditors en auditkantoren, en dat het onderworpen is aan publiek toezicht;
 - b de financiering van het kwaliteitsborgingsstelsel is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen enigerlei ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren;
 - c aan het kwaliteitsborgingsstelsel zijn voldoende middelen toegewezen;
 - d de personen die kwaliteitsbeoordelingen verrichten, beschikken over de nodige beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van jaarrekeningen en financiële verslaglegging en, waar van toepassing, op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten, en hebben tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;
 - e de selectie van beoordelaars voor het verrichten van specifieke kwaliteitsbeoordelingen vindt plaats volgens een objectieve procedure, opgezet om belangenconflicten te voorkomen tussen de beoordelaars en de wettelijke auditors en auditkantoren die worden beoordeeld;
 - f de reikwijdte van de kwaliteitsbeoordeling, op basis van een adequate toetsing van een selectie van auditdossiers en, in voorkomend geval, assuredossiers, omvat een evaluatie van de naleving van de toepasselijke controlestandaarden en onafhankelijkheidseisen, alsmede, in voorkomend geval, assurancestandaarden, en een evaluatie van de kwantiteit en kwaliteit van ingezette middelen, van de in rekening gebrachte honoraria voor controles van jaarrekeningen en voor de assurance van duurzaamheidsrapportering, en van het interne kwaliteitscontrolesysteem van het auditkantoor;

- g over de kwaliteitsbeoordeling wordt een verslag opgesteld waarin de voornaamste conclusies van de kwaliteitsbeoordeling zijn opgenomen;
 - h kwaliteitsbeoordelingen vinden plaats aan de hand van een risicoanalyse en in geval van wettelijke auditoren en auditkantoren die wettelijke controles verrichten zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 1, punt a., en, in voorkomend geval, de assurance voor duurzaamheidsrapportering uitvoeren, ten minste om de zes jaar;
 - i de algemene resultaten van het kwaliteitsborgingssysteem worden jaarlijks openbaar gemaakt;
 - j de uit de kwaliteitsbeoordelingen voortvloeiende aanbevelingen worden binnen een redelijke termijn opgevolgd door de wettelijke auditor of het auditkantoor;
 - k kwaliteitsbeoordelingen zijn passend en evenredig ten opzichte van de schaal en de complexiteit van de activiteit van de beoordeelde wettelijke auditor of het beoordeelde auditkantoor.
Ingeval er aan de onder j) bedoelde aanbevelingen geen gevolg wordt gegeven, worden tegen de wettelijke auditor of het auditkantoor, indien van toepassing, tuchtmaatregelen of sancties getroffen als bedoeld in artikel 30.
- 2 Voor de toepassing van lid 1, onder e), zijn op de selectie van beoordelaars ten minste de volgende criteria van toepassing:
- a beoordelaars beschikken over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controle van financiële overzichten en financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten, en hebben tevens een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;
 - b een persoon mag niet optreden als beoordelaar bij een kwaliteitsbeoordeling bij de wettelijke auditor of het auditkantoor totdat ten minste drie jaar zijn verstreken sinds deze persoon het vennootschap of dienstverband bij deze auditor of dit auditkantoor heeft beëindigd dan wel anderszins niet meer daarmee verbonden is;
 - c beoordelaars verklaren dat er geen belangenconflicten bestaan tussen hen en de te inspecteren wettelijke auditor of het te beoordelen auditkantoor.
- 3 bis. De lidstaten kunnen de personen die kwaliteitsbeoordelingen met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering verrichten tot 31 december 2025 vrijstellen van het vereiste van relevante ervaring op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten.
- 4 Voor de toepassing van lid 1, onder k), eisen de lidstaten van de bevoegde autoriteiten, bij het verrichten van kwaliteitsbeoordelingen van de wettelijke controles van financiële overzichten of geconsolideerde financiële overzichten van kleine en middelgrote ondernemingen, dat zij rekening houden met het feit dat de overeenkomstig artikel 26 vastgestelde controlestandaarden bedoeld zijn om te worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de gecontroleerde entiteit.

Hoofdstuk VII Onderzoeken en sancties

Artikel 30

Onderzoeks- en sanctieregelingen

- 1 De lidstaten zorgen ervoor dat er effectieve onderzoeks- en sanctieregelingen bestaan om ontoereikend uitgevoerde wettelijke controles en assurance van duurzaamheidsrapportering op te sporen, te bestraffen en te voorkomen.
- 2 Onverminderd hun wettelijke aansprakelijkheidsregelingen leggen de lidstaten doeltreffende, evenredige en ontmoedigende sancties op aan wettelijke auditoren en auditkantoren wanneer wettelijke controles en assurance van duurzaamheidsrapportering niet zijn uitgevoerd conform de bepalingen die zijn aangenomen ter uitvoering van deze richtlijn en, waar van toepassing, Verordening (EU) nr. 537/2014. De lidstaten kunnen besluiten geen regels vast te stellen voor bestuursrechtelijke sancties voor inbreuken

die onder het nationale strafrecht vallen. In dat geval delen zij de Commissie mee welke strafrechtelijke bepalingen het betreft.

- 3 De lidstaten bepalen dat genomen maatregelen en sancties die aan wettelijke auditors en auditkantoren zijn opgelegd, op passende wijze openbaar worden gemaakt. De sancties omvatten ook de mogelijkheid de toelating in te trekken. De lidstaten kunnen besluiten dat een dergelijke openbaarmaking geen persoonsgegevens bevat in de zin van artikel 2, onder a), van Richtlijn 95/46/EG.
- 4 Uiterlijk op 17 juni 2016 stellen de lidstaten de Commissie van de in lid 2 bedoelde voorschriften of, in voorkomend geval, van de desbetreffende strafrechtsbepalingen in kennis. Zij delen haar alle latere wijzigingen daarvan onverwijld mee.

Artikel 30 bis

Sanctiebevoegdheden

- 1 De lidstaten bepalen dat de bevoegde autoriteiten de bevoegdheid hebben om ten minste de volgende administratieve maatregelen en sancties te nemen en/of op te leggen voor inbreuken op de bepalingen van deze richtlijn en, waar van toepassing, Verordening (EU) nr. 537/2014:
 - a een kennisgeving waarin wordt geëist dat de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon het gedrag staakt en niet meer herhaalt;
 - b een publieke verklaring waarin de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon en de aard van de inbreuk worden vermeld en die wordt gepubliceerd op de website van de bevoegde autoriteiten;
 - c een voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor de wettelijke auditor, het auditkantoor of de voornaamste vennoot om wettelijke controles van financiële overzichten uit te voeren en/of controleverklaringen te ondertekenen;
 - d bis. een voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor de wettelijke auditor, het auditkantoor of de voornaamste duurzaamheidsvennoot om de assurance van duurzaamheidsrapportering uit te voeren en/of assuranceverklaringen over duurzaamheidsrapportering te ondertekenen;
 - e een verklaring dat de controleverklaring niet voldoet aan de eisen van artikel 28 van deze richtlijn of, waar van toepassing, artikel 10 van Verordening (EU) nr. 537/2014;
 - f bis. een verklaring dat de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering niet voldoet aan de vereisten van artikel 28 bis van deze richtlijn;
 - g een voorlopig verbod van maximaal drie jaar voor een lid van een auditkantoor of een lid van een leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang om functies in auditkantoren of organisaties van openbaar belang te bekleden;
 - h administratieve geldboeten voor natuurlijke en rechtspersonen.
- 2 De lidstaten zorgen ervoor dat de bevoegde autoriteiten hun sanctiebevoegdheden kunnen uitoefenen overeenkomstig deze richtlijn en het nationale recht en op een van de volgende wijzen:
 - a rechtstreeks;
 - b in samenwerking met andere autoriteiten;
 - c middels een verzoek aan de bevoegde rechterlijke instanties.
- 3 De lidstaten kunnen bevoegde autoriteiten andere sanctiebevoegdheden verlenen naast de in lid 1 genoemde bevoegdheden.
- 4 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten aan de autoriteiten die toezicht houden op organisaties van openbaar belang, wanneer zij niet zijn aangewezen als de bevoegde autoriteit overeenkomstig artikel 20, lid 2, van Verordening (EU) nr. 537/2014, bevoegdheden verlenen om sancties op te leggen voor inbreuken op verslagleggingsverplichtingen zoals bepaald in die verordening.

Artikel 30 ter

Effectieve toepassing van sancties

Bij de opstelling van de voorschriften uit hoofde van artikel 30 eisen de lidstaten dat de bevoegde autoriteiten bij de vaststelling van de aard en de zwaarte van administratieve sancties of maatregelen alle relevante omstandigheden in aanmerking nemen, zoals onder meer in voorkomend geval:

- a de ernst en de duur van de inbreuk;
- b de mate van verantwoordelijkheid van de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon;
- c de financiële draagkracht van de voor de schending verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon, zoals deze bijvoorbeeld blijkt uit de totale omzet van de voor de inbreuk verantwoordelijke onderneming of het jaarinkomen van de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke persoon;
- d de omvang van de winsten of verliezen die door de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon zijn behaald, respectievelijk vermeden, voor zover deze kunnen worden bepaald;
- e de mate waarin de verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon met de bevoegde autoriteit meewerkt;
- f eerdere overtredingen van de voor de inbreuk verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon.

De bevoegde autoriteiten kunnen andere factoren in aanmerking nemen, indien zulke factoren in het nationale recht zijn vermeld.

Artikel 30 quater

Bekendmaking van sancties en maatregelen

- 1 De bevoegde autoriteiten maken op hun officiële website ten minste elke administratieve sanctie bekend die is opgelegd wegens inbreuk op de bepalingen van deze richtlijn of van Verordening (EU) nr. 537/2014 in verband waarmee alle rechten van beroep zijn uitgeput of zijn verstreken, zodra zulks redelijkerwijs uitvoerbaar is nadat de betrokken persoon van dat besluit in kennis gesteld, waaronder informatie over het type en de aard van de inbreuk en de identiteit van een natuurlijke of rechtspersoon waaraan de sanctie is opgelegd. Indien de lidstaten bekendmaking van voor beroep vatbare sancties toestaan, maken de bevoegde autoriteiten op hun officiële website, zodra zulks redelijkerwijs uitvoerbaar is, eveneens informatie over een eventueel ingesteld beroep en het resultaat van de behandeling daarvan bekend.
- 2 De bevoegde autoriteiten maken de sancties zonder vermelding van namen bekend op een manier die in overeenstemming is met het nationale recht, in enige van de volgende omstandigheden:
 - a indien, in het geval dat de sanctie wordt opgelegd aan een natuurlijke persoon, op basis van een verplichte voorafgaande evenredigheidsbeoordeling de bekendmaking van de persoonsgegevens onevenredig blijkt;
 - b indien de bekendmaking de stabiliteit van de financiële markten in gevaar zou brengen of een lopend strafrechtelijk onderzoek zou ondermijnen;
 - c indien de bekendmaking de betrokken instellingen of personen onevenredige schade zou berokkenen.
- 3 De bevoegde autoriteiten zorgen ervoor dat een eventuele bekendmaking overeenkomstig lid 1 van evenredige duur is en op hun officiële website blijft staan gedurende een periode van minimaal vijf jaar nadat alle rechten van beroep zijn uitgeput of verstreken. Bij de bekendmaking van sancties en maatregelen en een eventuele publieke verklaring worden de grondrechten als neergelegd in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie gerespecteerd, in het bijzonder het recht op eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven en het recht op bescherming van persoonsgegevens. De lidstaten kunnen besluiten dat een dergelijke openbaarmaking of een eventuele publieke verklaring geen persoonsgegevens bevat in de zin van artikel 2, onder a), van Richtlijn 95/46/EG.

Artikel 30 quinquies

Recht van beroep

De lidstaten dragen er zorg voor dat tegen door de bevoegde autoriteit overeenkomstig deze richtlijn en Verordening (EU) nr. 537/2014 genomen besluiten beroep open staat.

Artikel 30 sexies

Melding van inbreuken

- 1 De lidstaten zorgen ervoor dat doeltreffende mechanismen worden opgezet om de melding van inbreuken van de bepalingen van deze richtlijn en van Verordening (EU) nr. 537/2014 aan de bevoegde autoriteiten aan te moedigen.
- 2 De in lid 1 bedoelde mechanismen omvatten ten minste:
 - a specifieke procedures voor de ontvangst van meldingen van inbreuken en de follow-up daarvan;
 - b bescherming van persoonsgegevens, zowel van de persoon die de vermoedelijke of feitelijke inbreuken meldt, als van de persoon die van een inbreuk wordt verdacht of die geacht wordt een inbreuk te hebben gepleegd, in overeenstemming met de beginselen van Richtlijn 95/46/EG;
 - c passende procedures om het recht van de voor een inbreuk verantwoordelijk geachte persoon op verdediging, om te worden gehoord vóór de vaststelling van een hem aangaand besluit, alsmede op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een gerecht tegen een op hem betrekking hebbend(e) besluit of maatregel te waarborgen.
- 3 De lidstaten zorgen ervoor dat auditkantoren voor hun werknemers passende procedures vaststellen om potentiële of feitelijke inbreuken op deze richtlijn of van Verordening (EU) nr. 537/2014 intern via een speciaal kanaal te melden.

Artikel 30 septies

Uitwisseling van informatie

- 1 De bevoegde autoriteiten verstrekken het Ceaob jaarlijks geaggregeerde informatie over alle administratieve maatregelen en alle sancties die overeenkomstig dit hoofdstuk zijn opgelegd. Het Ceaob publiceert deze informatie in een jaarverslag.
- 2 De bevoegde autoriteiten delen alle tijdelijke verboden als bedoeld in artikel 30 bis, onder c) en e), onverwijld mee aan het Ceaob.

Hoofdstuk VIII Publiek toezicht en regelingen tussen de lidstaten op toezicht- en regelgevingsgebied

Artikel 32

Beginselen van het publiek toezicht

- 1 De lidstaten zetten een doeltreffend stelsel van publieke toezicht op voor wettelijke auditors en auditkantoren op basis van de in de leden 2 tot en met 7 vastgelegde beginselen, en zij wijzen een bevoegde autoriteit aan die verantwoordelijk is voor dat toezicht.
- 2 Alle wettelijke auditors en auditkantoren zijn aan publiek toezicht onderworpen.
- 3 De bevoegde autoriteit wordt beheerd door personen die zelf geen beroepsbeoefenaars zijn, maar voldoende bekend zijn met de vakgebieden die van belang zijn voor de wettelijke controle en, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering. Zij worden geselecteerd volgens een onafhankelijke en transparante benoemingsprocedure. De bevoegde autoriteit mag beroepsbeoefenaars aantrekken voor het verrichten van specifieke taken, en zij mag zich ook laten bijstaan door deskundigen wanneer dit essentieel is om haar taken naar behoren uit te voeren. In dergelijke gevallen worden

de beroepsbeoefenaars noch de deskundigen betrokken bij de besluitvorming van de bevoegde autoriteit.

- 4 Op de bevoegde autoriteit rust de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op:
 - a de toelating en registerinschrijving van wettelijke auditors en auditkantoren;
 - b het vaststellen van standaarden inzake beroepsethiek en interne kwaliteitsbeheersing van auditkantoren, alsmede inzake wettelijke controle en de assurance van duurzaamheidsrapportering, behalve wanneer die standaarden worden vastgesteld of goedgekeurd door andere autoriteiten van de lidstaat;
 - c permanente scholing;
 - d kwaliteitsborgingsstelsels;
 - e onderzoeks- en sanctiestelsels.
- 5 bis. De lidstaten wijzen één of meerdere bevoegde autoriteiten aan voor de in deze richtlijn bedoelde taken. De lidstaten wijzen slechts één bevoegde autoriteit aan waarop de eindverantwoordelijkheid voor de in dit artikel bedoelde taken rust, behalve voor de wettelijke controle van de financiële overzichten van coöperaties, spaarbanken en soortgelijke instellingen als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG, of een dochteronderneming of wettelijke opvolger van een coöperatie, een spaarbank of een soortgelijke instelling als bedoeld in artikel 45 van Richtlijn 86/635/EEG. De lidstaten stellen de Commissie op de hoogte van de aangewezen autoriteiten. De bevoegde autoriteiten zijn zodanig georganiseerd dat belangenconflicten worden vermeden.
- 6 ter. De lidstaten kunnen één of meerdere taken van hun bevoegde autoriteiten delegeren aan andere autoriteiten of organisaties die bij wet zijn aangewezen of anderszins bij wet zijn gemachtigd om deze taken te verrichten, of zij kunnen de bevoegde autoriteiten toestaan dit te doen. In de delegatie wordt vermeld welke taken worden gedelegeerd en onder welke voorwaarden deze moeten worden uitgevoerd. De autoriteiten of organisaties zijn zodanig georganiseerd dat er geen sprake is van belangenconflicten. Indien de bevoegde autoriteit taken delegeert aan andere autoriteiten of organisaties, kan zij deze bevoegdheden per geval terugvorderen.
- 7 De bevoegde autoriteit heeft het recht, waar nodig, om onderzoeken met betrekking tot wettelijke auditors en auditkantoren te starten en te verrichten en passende maatregelen te nemen. Wanneer een bevoegde autoriteit voor het uitvoeren van bepaalde taken deskundigen contracteert, ziet de autoriteit erop toe dat er geen belangenconflicten bestaan tussen deze deskundigen en de wettelijke auditor of het auditkantoor in kwestie. Dergelijke deskundigen voldoen aan dezelfde vereisten als die waarin punt a) van artikel 29, lid 2, voorziet. De bevoegde autoriteiten krijgen de nodige bevoegdheden om hun taken en verantwoordelijkheden uit hoofde van deze richtlijn uit te oefenen.
- 8 De bevoegde autoriteit is transparant. Dat houdt onder meer in dat jaarlijks werkprogramma's en activiteitenverslagen worden gepubliceerd.
- 9 Het stelsel van publiek toezicht wordt naar behoren gefinancierd en beschikt over passende middelen om de in lid 5 bedoelde onderzoeken in te leiden en uit te voeren. De financiering van het stelsel van publiek toezicht is afdoende verzekerd en gevrijwaard tegen ongewenste beïnvloeding door wettelijke auditors en auditkantoren.

Artikel 33

Samenwerking tussen stelsels van publiek toezicht op Gemeenschapsniveau

De lidstaten zien erop toe dat de op stelsels van publiek toezicht toepasselijke wettelijke regelingen een effectieve samenwerking op Gemeenschapsniveau met betrekking tot de toezichtactiviteiten van de lidstaten mogelijk maken. Te dien einde wijst elke lidstaat één entiteit aan die specifiek verantwoordelijk is voor de samenwerking.

Artikel 34

Wederzijdse erkenning van wettelijke regelingen tussen lidstaten

- 1 De wettelijke regelingen van de lidstaten respecteren het beginsel dat de regelgeving en het stelsel van publiek toezicht van de lidstaat van herkomst van toepassing zijn, dat wil zeggen de lidstaat waar de wettelijke auditor of het auditkantoor is toegelaten en waar de statutaire zetel van de gecontroleerde entiteit is gevestigd. Onverminderd de eerste alinea zijn in een lidstaat toegelaten auditkantoren die controlediensten in een andere lidstaat verrichten overeenkomstig artikel 3 bis van deze richtlijn, onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling in de lidstaat van herkomst en aan toezicht in de lidstaat van ontvangst op verrichte controles.
- 2 Bij een wettelijke controle van geconsolideerde financiële overzichten mag de lidstaat die die wettelijke controle voorschrijft, met betrekking tot deze controle geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroepsethiek en onafhankelijkheid opleggen aan een wettelijke auditor die, dan wel een auditkantoor dat een wettelijke controle van het financieel overzicht van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming uitvoert.
- 3 Wanneer het een vennootschap betreft waarvan de effecten worden verhandeld op een geregelende markt die zich in een andere lidstaat bevindt dan de lidstaat waar de statutaire zetel van die vennootschap gevestigd is, dan mag de lidstaat waar de effecten worden verhandeld geen aanvullende verplichtingen op het gebied van registerinschrijving, kwaliteitsbeoordeling, controlestandaarden, beroepsethiek en onafhankelijkheid opleggen aan de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat een wettelijke controle van de jaarlijkse of de geconsolideerde financiële overzichten van die vennootschap uitvoert.
- 4 Wanneer een wettelijke auditor of een auditkantoor is geregistreerd in een lidstaat als gevolg van een toelating overeenkomstig artikel 3 of artikel 44 en die wettelijke auditor of dat auditkantoor controleverklaringen aflevert betreffende jaarlijkse financiële overzichten of geconsolideerde financiële overzichten als bedoeld in artikel 45, lid 1, onderwerpt de lidstaat waarin de wettelijke auditor of het auditkantoor is geregistreerd die wettelijke auditor of dat auditkantoor aan zijn stelsel van toezicht, zijn kwaliteitsborgingsstelsel en zijn stelsels voor onderzoek en sancties.

Artikel 35

Aanwijzing van bevoegde autoriteiten

- 1 De lidstaten wijzen één of meerdere bevoegde autoriteiten aan voor de in deze richtlijn bedoelde taken. De lidstaten stellen de Commissie van de aangewezen autoriteit(en) op de hoogte.
- 2 De bevoegde autoriteiten zijn zodanig georganiseerd dat belangenconflicten worden vermeden.

Artikel 36

Beroepsgeheim en regelgevende samenwerking tussen lidstaten

- 1 De bevoegde autoriteiten van de lidstaten die belast zijn met toelating, registerinschrijving, kwaliteitsborging, toezicht en sancties, de bevoegde autoriteiten die zijn aangewezen overeenkomstig artikel 20 van Verordening (EU) nr. 537/2014 en de relevante Europese toezichthoudende autoriteiten werken samen wanneer dat nodig is om hun respectieve verantwoordelijkheden en taken uit hoofde van deze richtlijn en Verordening (EU) nr. 537/2014 uit te oefenen. De bevoegde autoriteiten in een lidstaat verlenen assistentie aan de bevoegde autoriteiten in andere lidstaten en de relevante Europese toezichthoudende autoriteiten. De bevoegde autoriteiten wisselen met name informatie uit en werken samen bij onderzoeken in verband met de uitvoering van wettelijke controles.
- 2 Het beroepsgeheim geldt voor eenieder die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest. Informatie die onder het beroepsgeheim valt, mag aan geen enkele persoon of autoriteit openbaar worden gemaakt, behalve wanneer dit wordt vereist door de wetgeving, regelgeving of administratieve procedures van een lidstaat.

- 3 Lid 2 weerhoudt bevoegde autoriteiten niet van het uitwisselen van vertrouwelijke informatie. De aldus uitgewisselde informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten werkzaam is of is geweest. Het beroepsgeheim geldt ook voor alle andere personen aan wie de bevoegde autoriteit taken heeft gedelegeerd die verband houden met de in deze richtlijn vermelde doelstellingen.
- 4 De bevoegde autoriteiten verstrekken op verzoek en zonder onnodige vertraging alle informatie die voor het in lid 1 genoemde doel noodzakelijk zijn. Indien nodig, stelt de aangezochte bevoegde autoriteit zonder onnodige vertraging de maatregelen vast die vereist zijn om de gevraagde informatie te verzamelen. De aldus verstrekte informatie valt onder het beroepsgeheim waartoe eenieder gehouden is die bij de bevoegde autoriteiten die de informatie ontvangen, werkzaam is of is geweest. Indien de aangezochte bevoegde autoriteit niet bij machte is de gevraagde informatie zonder onnodige vertraging te verstrekken, stelt zij de verzoekende bevoegde autoriteit van de redenen hiervan in kennis.

De bevoegde autoriteiten kunnen weigeren om aan een verzoek om informatie gevolg te geven indien:

- a het verstrekken van de inlichtingen gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte lidstaat of in strijd zou zijn met de nationale veiligheidsvoorschriften; of
 - b met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de autoriteiten van de aangezochte lidstaat, of
 - c voor dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan door de bevoegde autoriteiten van de aangezochte lidstaat.
- Onverminderd hun verplichtingen in het kader van gerechtelijke procedures mogen de bevoegde autoriteiten of de Europese toezichthoudende autoriteiten die op grond van lid 1 informatie ontvangen, deze uitsluitend gebruiken voor de uitoefening van hun functies in de zin van deze richtlijn of Verordening (EU) nr. 537/2014, alsmede in het kader van bestuursrechtelijke of gerechtelijke procedures die specifiek met de uitoefening van deze functies verband houden.
- 5 bis. De lidstaten kunnen de bevoegde autoriteiten toestaan om voor de uitoefening van hun taak dienstige vertrouwelijke gegevens mee te delen aan de bevoegde autoriteiten die belast zijn met het toezicht op organisaties van openbaar belang, aan de centrale banken, aan het Europees Stelsel van centrale banken en aan de Europese Centrale Bank in hun hoedanigheid van monetaire autoriteit, en het Europees Comité voor systeemrisico's. Het wordt deze autoriteiten of organen niet belet om aan de bevoegde autoriteiten informatie te doen toekomen die de bevoegde autoriteiten voor het vervullen van hun bij Verordening (EU) nr. 537/2014 opgelegde taken nodig kunnen hebben.
- 6 Wanneer een bevoegde autoriteit vaststelt dat er op het grondgebied van een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met de bepalingen van deze richtlijn, geeft zij hiervan op zo specifiek mogelijke wijze kennis aan de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat. De bevoegde autoriteit van de andere lidstaat neemt de nodige maatregelen en stelt de kennisgevende bevoegde autoriteit van het resultaat in kennis, alsmede, voor zover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.

Een bevoegde autoriteit van een lidstaat kan verzoeken dat een onderzoek wordt verricht door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat op het grondgebied van die lidstaat.

Verder kan zij verzoeken dat aan een aantal leden van haar personeel toestemming wordt verleend om de leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat gedurende het onderzoek te vergezellen.

Het onderzoek wordt evenwel verricht onder de eindverantwoordelijkheid van de lidstaat op het grondgebied waarvan het onderzoek plaatsvindt.

De bevoegde autoriteiten kunnen een verzoek om een onderzoek zoals bedoeld in de eerste alinea, of een verzoek dat leden van hun personeel worden vergezeld door leden van het personeel van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat zoals bedoeld in de tweede alinea, van de hand wijzen indien:

- a een dergelijk onderzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte staat, of in strijd zou zijn met de nationale veiligheidsvoorschriften; of
- b met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de autoriteiten van de aangezochte staat, of
- c voor dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen in de aangezochte lidstaat reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan.

Artikel 36 bis

Regelingen tussen de lidstaten met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering

De vereisten van de artikelen 34 en 36 met betrekking tot de wettelijke controle van financiële overzichten zijn van overeenkomstige toepassing op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

Hoofdstuk IX Benoeming en ontslag

Artikel 37

Benoeming van wettelijke auditors of auditkantoren

- 1 De wettelijke auditor of het auditkantoor wordt benoemd door de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van de gecontroleerde entiteit. In het kader van de assurance van duurzaamheidsrapportering is de eerste alinea van toepassing op de benoeming van de wettelijke auditor of het auditkantoor.
- 2 De lidstaten mogen alternatieve regelingen of modaliteiten toestaan voor de benoeming van de wettelijke auditor of het auditkantoor, mits deze regelingen of modaliteiten bedoeld zijn om te waarborgen dat de wettelijke auditor of het auditkantoor onafhankelijk is van de bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevend orgaan of bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit. In het kader van de assurance van duurzaamheidsrapportering is de eerste alinea van toepassing op de benoeming van de wettelijke auditor of het auditkantoor.
- 3 Contractuele bepalingen die de keuze van de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering van de gecontroleerde entiteit op grond van lid 1 beperken tot bepaalde categorieën of lijsten van wettelijke auditors of auditkantoren met betrekking tot de benoeming van een bepaalde wettelijke auditor of een bepaald auditkantoor voor het uitvoeren van de wettelijke controle en, in voorkomend geval, de assurance van duurzaamheidsrapportering van die entiteit, zijn verboden. Ingeval zulke bepalingen bestaan, zijn zij nietig. De lidstaten zorgen ervoor dat aandeelhouders of leden van grote ondernemingen die onder de artikelen 19 bis en 29 bis van Richtlijn 2013/34/EU vallen, met uitzondering van de in artikel 2, punt 1. a., van die richtlijn bedoelde ondernemingen, en die meer dan 5 % van de stemrechten of 5 % van het kapitaal van de onderneming vertegenwoordigen, individueel of collectief handelend, het recht hebben om een in de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering goed te keuren ontwerpbesluit in te dienen waarin wordt geëist dat een geaccrediteerde derde die niet tot hetzelfde auditkantoor of hetzelfde netwerk behoort als de wettelijke auditor die of het auditkantoor dat de wettelijke controle uitvoert, een verslag opstelt over bepaalde elementen van de duurzaamheidsrapportering en dat dit verslag ter beschikking wordt gesteld van de algemene aandeelhouders- of ledenvergadering.

Artikel 38

Ontslagneming en opzegging van wettelijke auditors of auditkantoren

- 1 De lidstaten zien erop toe dat wettelijke auditors of auditkantoren alleen om geldige redenen kunnen worden ontslagen. Verschil van mening over methoden van boekhoudkundige verwerking, controlewerkzaamheden of, in voorkomend geval, assuranceprocedures, zijn geen geldige redenen voor ontslag.
- 2 De lidstaten zien erop toe dat de gecontroleerde entiteit en de wettelijke auditor of het auditkantoor de voor het stelsel van publiek toezicht bevoegde autoriteit of autoriteiten in kennis stellen van het ontslag

of opzegging van de wettelijke auditor(s) of (het) auditkanto(o)r(en) tijdens de duur van de benoeming en hiervoor een afdoende motivering geven. De in de eerste alinea bedoelde kennisgevingsverplichting is ook van toepassing op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

- 3 In geval van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, zorgen de lidstaten ervoor dat:
- a aandeelhouders die 5 % of meer van de stemrechten of het aandelenkapitaal vertegenwoordigen;
 - b de andere organen van de gecontroleerde entiteiten wanneer deze in de nationale wetgeving zijn omschreven; of
 - c de bevoegde autoriteiten bedoeld in artikel 32 van deze richtlijn of aangewezen overeenkomstig artikel 20, lid 1, van Verordening (EU) nr. 537/2014 of, indien het nationale recht hierin voorziet, artikel 20, lid 2, van die verordening, bij een nationale rechtbank een procedure kunnen inleiden voor ontslag van de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en), indien daartoe goede gronden bestaan.
- De eerste alinea is ook van toepassing op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

Hoofdstuk X Auditcomité

Artikel 39

Auditcomité

- 1 De lidstaten zorgen ervoor dat elke organisatie van openbaar belang een auditcomité heeft. Het auditcomité is een autonoom comité of een comité van het leidinggevend of toezichhoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit. Het auditcomité is samengesteld uit niet bij het dagelijks bestuur betrokken leden van het leidinggevende en/of leden van het toezichhoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit en/of leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit of, voor entiteiten zonder aandeelhouders, door een soortgelijk orgaan. Ten minste één lid van het auditcomité beschikt over de nodige deskundigheid op het gebied van financiële verslaglegging en/of controle van financiële overzichten. De leden van het comité als geheel beschikken over deskundigheid die relevant is voor de sector waarin de gecontroleerde entiteit actief is. De meerderheid van de leden van het auditcomité is onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit. De voorzitter van het auditcomité wordt benoemd door de leden van het comité of door het toezichhoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit, en is onafhankelijk van de gecontroleerde entiteit. De lidstaten kunnen eisen dat de voorzitter van het auditcomité jaarlijks wordt gekozen door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit.
- 2 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten besluiten dat in geval van organisaties van openbaar belang die voldoen aan de criteria van artikel 2, lid 1, onder f) en t), van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad⁹, de aan het auditcomité toegewezen taken kunnen worden uitgevoerd door het leidinggevende of het toezichhoudende orgaan als geheel, mits de voorzitter van een dergelijk orgaan, indien hij of zij bij het dagelijks bestuur betrokken is, niet optreedt als voorzitter wanneer dit orgaan de functies van auditcomité uitoefent. Wanneer een auditcomité deel uitmaakt van het leidinggevende of het toezichhoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit overeenkomstig lid 1, kunnen de lidstaten toestaan of eisen dat het leidinggevende of het toezichhoudende orgaan, naargelang het geval, de functies van het auditcomité vervult voor de toepassing van de in deze richtlijn en in Verordening (EU) nr. 537/2014 vervatte verplichtingen.
- 3 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten besluiten dat de volgende organisaties van openbaar belang geen auditcomité hoeven te hebben:

⁹ Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (PB L 345 van 31.12.2003, blz. 64).

- a een organisatie van openbaar belang die een dochteronderneming is in de zin van punt 10 van artikel 2 van Richtlijn 2013/34/EU, indien de entiteit op groepsniveau voldoet aan de eisen van leden 1, 2 en 5 van dit artikel, artikel 11, lid 1, artikel 11, lid 2, en artikel 16, lid 5, van Verordening (EU) nr. 537/2014;
 - b een organisatie van openbaar belang die een icbe is als gedefinieerd in artikel 1, lid 2, van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad¹⁰ of een alternatieve beleggingsinstelling (abi) als gedefinieerd in artikel 4, lid 1, onder a), van Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad¹¹ ;
 - c een organisatie van openbaar belang die als enige taak heeft op te treden als emittent van door activa gedekte waardepapieren als gedefinieerd in artikel 2, lid 5, van Verordening (EG) nr. 809/2004 van de Commissie¹² ;
 - d een kredietinstelling in de zin van punt 1 van artikel 3, lid 1, van Richtlijn 2013/36/EU, waarvan de aandelen niet zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt van een lidstaat in de zin van punt 14 van artikel 4, lid 1, van Richtlijn 2004/39/EG en die, doorlopend of periodiek, uitsluitend schuldbewijzen heeft uitgegeven die zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt, mits het totale nominale bedrag van al deze schuldbewijzen de 100 000 000 EUR niet overschrijdt en de instelling geen prospectus uit hoofde van Richtlijn 2003/71/EG heeft gepubliceerd.
- De organisaties van openbaar belang als bedoeld onder c) geven het publiek een toelichting op de redenen waarom zij van mening zijn dat het niet passend is om een auditcomité te hebben of om een leidinggevend of toezichthoudend orgaan te hebben dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité.
- 4 In afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten besluiten dat een organisatie van openbaar belang geen auditcomité heeft of hoeft te hebben, mits de organisatie beschikt over (een) orga(n)en dat/die soortgelijke bevoegdheden heeft/hebben als een auditcomité, en dat/die is/zijn opgericht en werkt/werken overeenkomstig de geldende bepalingen in de lidstaat waarin de te controleren entiteit is geregistreerd. In dit geval maakt de entiteit openbaar welk orgaan deze bevoegdheden heeft en hoe het orgaan is samengesteld.
 - 5 bis. De lidstaten kunnen toestaan dat de aan het auditcomité toegekende taken met betrekking tot duurzaamheidsrapportering en met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportering, in hun geheel worden uitgevoerd door het leidinggevende of toezichthoudende orgaan, of door een door het leidinggevende of toezichthoudende orgaan ingesteld orgaan.
 - 6 Wanneer alle leden van het auditcomité leden zijn van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit, kan de lidstaat bepalen dat het auditcomité is vrijgesteld van de onafhankelijkheidsvereisten van lid 1, vierde alinea.
 - 7 Onverminderd de verantwoordelijkheid van de leden van het leidinggevende, bestuurs- of toezichthoudende orgaan of van andere leden die worden benoemd door de algemene aandeelhoudersvergadering van de gecontroleerde entiteit, heeft het auditcomité onder meer tot taak:
 - a het leidinggevende of het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit in kennis te stellen van het resultaat van de wettelijke controle en, in voorkomend geval, van het resultaat van de assurance van duurzaamheidsrapportering, en toe te lichten hoe de wettelijke controle en de assurance van duurzaamheidsrapportering hebben bijgedragen tot de integriteit van respectievelijk de financiële verslaggeving en de duurzaamheidsrapportering en welke rol het auditcomité in dat proces heeft gespeeld;

10 Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) (PB L 302 van 17.11.2009, blz. 32).

11 Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) nr. 1060/2009 en (EU) nr. 1095/2010 (PB L 174 van 1.7.2011, blz. 1).

12 Verordening (EG) nr. 809/2004 van de Commissie van 29 april 2004 tot uitvoering van Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad wat de in het prospectus te verstrekken informatie, de vormgeving van het prospectus, de opname van informatie door middel van verwijzing, de publicatie van het prospectus en de verspreiding van advertenties betreft (PB L 149 van 30.4.2004, blz. 1).

- b het proces voor financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van het in artikel 29 quinquies van Richtlijn 2013/34/EU bedoelde elektronische verslagleggingsproces, te monitoren alsook het proces dat de onderneming uitvoert om de informatie in kaart te brengen die wordt gerapporteerd volgens de op grond van artikel 29 ter van die richtlijn vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden, en aanbevelingen of voorstellen te doen om de integriteit daarvan te waarborgen;
- c de doeltreffendheid van de systemen inzake interne kwaliteitscontrole en risicomanagement en, in voorkomend geval, de interne audit van de onderneming met gevolgen voor de financiële verslaglegging en, in voorkomend geval, de duurzaamheidsrapportering van de onderneming te monitoren, met inbegrip van het elektronische verslagleggingsproces ervan als bedoeld in artikel 29 quinquies van Richtlijn 2013/34/EU, zonder zijn onafhankelijkheid te verliezen;
- d de wettelijke controle van de jaarlijkse en de geconsolideerde financiële overzichten en, in voorkomend geval, de assurance van de jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsrapportering te monitoren, in het bijzonder de uitvoering ervan, met inachtneming van de bevindingen en conclusies van de bevoegde autoriteit op grond van artikel 26, lid 6, van Verordening (EU) nr. 537/2014;
- e de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors of auditkantoren te beoordelen en te monitoren overeenkomstig de artikelen 22, 22 bis, 22 ter, 24 bis, 24 ter, 25 ter, 25 quater en 25 quinquies van deze richtlijn, en overeenkomstig artikel 6 van Verordening (EU) nr. 537/2014, waarbij met name wordt nagegaan of de verstrekking van niet-controlediensten aan de gecontroleerde entiteit overeenkomstig artikel 5 van die verordening wenselijk is;
- f verantwoordelijkheid te dragen voor de procedure voor de selectie van wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) en het voordragen van de te benoemen wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) overeenkomstig artikel 16 van Verordening (EU) nr. 537/2014, behalve wanneer het bepaalde in artikel 16, lid 8, van Verordening (EU) nr. 537/2014 wordt toegepast.

Hoofdstuk XI Internationale aspecten

Artikel 44

Toelating van accountants van derde landen

- 1 Op voorwaarde van wederkerigheid mogen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een auditor van een derde land als wettelijke auditor toelaten, mits deze persoon het bewijs heeft geleverd dat hij of zij voldoet aan eisen gelijkwaardig aan die in de artikelen 4 en 6 tot en met 13.
- 2 Vooraleer een auditor van een derde land toe te laten die voldoet aan het bepaalde in lid 1, zien de bevoegde autoriteiten van een lidstaat toe op de naleving van de eisen van artikel 14.

Artikel 45

Registerinschrijving van en toezicht op auditors en auditorganisaties van derde landen

- 1 De bevoegde autoriteiten van een lidstaat gaan over tot registerinschrijving overeenkomstig de artikelen 15, 16 en 17 van deze richtlijn van elke auditor en auditorganisatie van een derde land die een controleverklaring verstrekt betreffende de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten, of, in voorkomend geval, een assuranceverklaring betreffende de jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van een vennootschap die haar zetel heeft buiten de Unie en waarvan de verhandelbare effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in die lidstaat in de zin van artikel 4, lid 1, punt 21, van Richtlijn 2014/65/EU van het Europees Parlement en de Raad¹³, behalve indien de onderneming alleen uitgever is van uitstaande schuldbewijzen waarvoor het volgende geldt:

¹³ Richtlijn 2014/65/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 betreffende markten voor financiële instrumenten en tot wijziging van Richtlijn 2002/92/EG en Richtlijn 2011/61/EU (PB L 173 van 12.6.2014, blz. 349).

- a dergelijke schuldbewijzen zijn vóór 31 december 2010 toegelaten tot de handel op een geregle-
menteerde markt in een lidstaat zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 21, van Richtlijn 2014/65/
EU en hun nominale waarde per eenheid op de datum van uitgifte bedraagt ten minste 50 000
EUR of, in het geval van schuldbewijzen in een andere valuta, hun nominale waarde per eenheid
op de datum van uitgifte is ten minste gelijkwaardig aan 50 000 EUR;
 - b dergelijke schuldbewijzen zijn sinds 31 december 2010 toegelaten tot de handel op een geregle-
menteerde markt in een lidstaat zoals gedefinieerd in artikel 4, lid 1, punt 21, van Richtlijn 2014/65/
EU en hun nominale waarde per eenheid op de datum van uitgifte bedraagt ten minste 100 000
EUR of, in het geval van schuldbewijzen in een andere valuta, hun nominale waarde per eenheid
op de datum van uitgifte is ten minste gelijkwaardig aan 100 000 EUR.
- 2 De artikelen 18 en 19 zijn van toepassing.
- 3 De lidstaten onderwerpen de in het register ingeschreven auditors en auditorganisaties van een derde
land aan hun stelsels van publiek toezicht, hun kwaliteitsborgingsstelsels en hun onderzoeks- en sanc-
tieregelingen. Een lidstaat mag er vanaf zien een in het register ingeschreven auditor en auditorganisa-
tie van een derde land aan zijn kwaliteitsborgingsstelsel te onderwerpen indien een andere lidstaat, of
een kwaliteitsborgingsstelsel uit een derde land dat als gelijkwaardig is beoordeeld in de zin van artikel
46, de betrokken auditor of de auditorganisatie van een derde land in de voorgaande drie jaar aan een
kwaliteitsbeoordeling heeft onderworpen.
- 4 Onverminderd artikel 46 hebben de in lid 1 van dit artikel bedoelde controleverklaringen betreffende jaar-
rekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen, of, in voorkomend geval, assuranceverklaringen betref-
fende jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, verstrekt door auditors of auditorganisa-
ties van een derde land die niet zijn geregistreerd in een lidstaat, geen rechtsgevolgen in die lidstaat.
- 5 Een lidstaat mag een auditorganisatie van een derde land met het oog op de controle van financiële
overzichten alleen in het register inschrijven indien:
- a de meerderheid van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de auditorganisaties
van een derde land voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot
en met 10, met uitzondering van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, en artikel 10, lid 1, tweede alinea,
worden gesteld;
 - b de auditor van een derde land die namens de auditorganisatie van een derde land de controle
uitvoert, voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot en met 10, met
uitzondering van artikel 7, lid 2, artikel 8, lid 3, en artikel 10, lid 1, tweede alinea, worden gesteld;
 - c de controles van de in lid 1 van dit artikel bedoelde jaarlijkse of geconsolideerde financiële
overzichten worden uitgevoerd overeenkomstig internationale controlestandaarden als bedoeld in
artikel 26 en conform de voorschriften van de artikelen 22, 22 ter en 25, of overeenkomstig gelijk-
waardige standaarden en voorschriften;
 - d de auditorganisatie van een derde land op haar website een jaarlijks transparantieverslag publi-
ceert dat de in artikel 13 van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde informatie bevat, of zij aan
gelijkwaardige openbaarmakingseisen voldoet.
- Een lidstaat mag een auditorganisatie van een derde land met het oog op de assurance van duur-
zaamheidsrapportering alleen in het register inschrijven indien:
- a de meerderheid van de leden van het leidinggevende of bestuursorgaan van de auditorganisaties
van een derde land voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot en
met 10 worden gesteld;
 - b de auditor van een derde land die namens de auditorganisatie van een derde land de assurance
uitvoert, voldoet aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 4 tot en met 10
worden gesteld;
 - c de assurance van de in lid 1 bedoelde jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering
wordt uitgevoerd overeenkomstig de assurancestandaarden als bedoeld in artikel 26 bis en con-
form de voorschriften van de artikelen 22, 22 ter, 25 en 25 ter, of overeenkomstig gelijkwaardige
standaarden en voorschriften;

- d de auditorganisatie van een derde land op haar website een jaarlijks transparantieverslag publiceert dat de in artikel 13 van Verordening (EU) nr. 537/2014 bedoelde informatie bevat, of zij aan gelijkwaardige openbaarmakingseisen voldoet.
- 6 bis. Een lidstaat mag een auditor van een derde land met het oog op de controle van financiële overzichten alleen in het register inschrijven wanneer hij of zij aan de in lid 5, eerste alinea, punten b., c. en d., van dit artikel gestelde eisen voldoet. Een lidstaat mag een auditor van een derde land met het oog op de assurance van duurzaamheidsrapportering alleen in het register inschrijven wanneer hij of zij aan de in lid 5, tweede alinea, punten b., c., en d., van dit artikel gestelde eisen voldoet.
- 7 Om uniforme voorwaarden voor de toepassing van lid 5, eerste alinea, punt c., en tweede alinea, punt c., van dit artikel te garanderen, wordt de Commissie de bevoegdheid verleend door middel van uitvoeringshandelingen om te oordelen over de daarin bedoelde gelijkwaardigheid. Die uitvoeringshandelingen worden overeenkomstig de in artikel 48, lid 2, bedoelde onderzoeksprocedure vastgesteld. De lidstaten kunnen de in lid 5, eerste alinea, punt c., en tweede alinea, punt c., van dit artikel bedoelde gelijkwaardigheid beoordelen, zolang de Commissie een dergelijk besluit niet heeft genomen. Aan de Commissie wordt de bevoegdheid verleend gedelegeerde handelingen op basis van artikel 48 bis vast te stellen om deze richtlijn aan te vullen teneinde de algemene gelijkwaardigheidscriteria te bepalen die moeten worden gehanteerd bij het beoordelen of de in lid 1 van dit artikel bedoelde controles van de financiële overzichten en, in voorkomend geval, assurance van duurzaamheidsrapportering worden uitgevoerd overeenkomstig de in artikel 26 bedoelde internationale controlestandaarden respectievelijk de in artikel 26 bis bedoelde assurancestandaarden voor duurzaamheidsrapportering, en overeenkomstig de in de artikelen 22, 24 en 25 vastgelegde vereisten. Die criteria, die toepasselijk zijn op alle derde landen, worden door de lidstaten gehanteerd wanneer zij de gelijkwaardigheid op nationaal niveau beoordelen.

Artikel 46

Afwijking in geval van gelijkwaardigheid

- 1 Op voorwaarde van wederkerigheid kunnen de lidstaten afzien van de toepassing van de in artikel 45, leden 1 en 3, gestelde eisen of deze wijzigen, mits de betrokken auditorganisatie of de betrokken auditor van een derde land in het derde land onderworpen is aan stelsels van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen die voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 29, 30 en 32 worden gesteld.
- 2 Om de eenvormige voorwaarden voor de toepassing van lid 1 van dit artikel te garanderen, wordt aan de Commissie de bevoegdheid verleend bij uitvoeringshandeling te oordelen over de daarin vermelde gelijkwaardigheid. Dergelijke uitvoeringshandelingen worden overeenkomstig de in artikel 48, lid 2, bedoelde onderzoeksprocedure vastgesteld. Zodra de Commissie de in lid 1 van dit artikel bedoelde gelijkwaardigheid heeft erkend, mogen de lidstaten besluiten zich gedeeltelijk of geheel op deze gelijkwaardigheid te baseren en bijgevolg de vereisten van artikel 45, de leden 1 en 3, gedeeltelijk of geheel niet toe te passen of te wijzigen. De lidstaten kunnen de in lid 1 van dit artikel bedoelde gelijkwaardigheid beoordelen of zich baseren op de beoordelingen van andere lidstaten, zolang de Commissie een dergelijk besluit niet heeft genomen. Indien de Commissie besluit dat niet aan het gelijkwaardigheidsvereiste van lid 1 van dit artikel wordt voldaan, kan zij de betrokken auditors van derde landen en auditorganisaties van derde landen toestaan hun controleactiviteiten gedurende een passende overgangsperiode voort te zetten overeenkomstig de voorschriften van de relevante lidstaat. Aan de Commissie wordt de bevoegdheid verleend overeenkomstig artikel 48 bis bij gedelegeerde handeling op basis van de in de artikelen 29, 30 en 32 vastgestelde vereisten de algemene gelijkwaardigheidscriteria te bepalen die moeten worden gehanteerd bij het beoordelen of het publieke toezicht, de kwaliteitsborging, het onderzoek en de sanctiestelsels van een derde land gelijkwaardig zijn aan die van de Unie. Deze algemene criteria worden door de lidstaten gebruikt wanneer zij de gelijkwaardigheid op nationaal niveau beoordelen bij gebreke van een besluit van de Commissie met betrekking tot het betrokken derde land.

- 3 De lidstaten stellen de Commissie in kennis van:
 - a hun beoordelingen van de gelijkwaardigheden, als bedoeld in lid 2; en
 - b de belangrijkste onderdelen van hun samenwerkingsovereenkomsten met derde landen met betrekking tot stelsels van publiek toezicht, kwaliteitsborgingsstelsels en onderzoeks- en sanctieregelingen, op basis van lid 1.

Artikel 47

Samenwerking met bevoegde autoriteiten van derde landen

- 1 De lidstaten mogen toestaan dat controle- of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors of auditkantoren die door hen zijn toegelaten, alsmede inspectie- of onderzoeksverslagen in verband met de betrokken controles, aan de bevoegde autoriteiten van een derde land worden overgedragen, op voorwaarde dat:
 - a die controle- of andere documenten betrekking hebben op controles bij vennootschappen die in het betrokken derde land effecten hebben uitgegeven of die onderdeel uitmaken van een groep die in dat derde land verplichte geconsolideerde financiële overzichten bekendmaakt;
 - b deze controle- of andere documenten via de bevoegde autoriteiten van het land van herkomst aan de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land worden overgedragen nadat laatstgenoemde autoriteiten daarom hebben verzocht;
 - c de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land voldoen aan eisen die overeenkomstig lid 3 adequaat zijn verklaard;
 - d er tussen de betrokken bevoegde autoriteiten op wederkerigheid gebaseerde werkregelingen zijn overeengekomen;
 - e de overdracht van persoonsgegevens aan derde landen geschiedt overeenkomstig hoofdstuk IV van Richtlijn 95/46/EG.
- 2 De in lid 1, onder d), bedoelde werkregelingen waarborgen dat:
 - a de bevoegde autoriteiten het verzoek om controle- en andere documenten motiveren;
 - b eenieder die werkzaam is of is geweest bij de bevoegde autoriteiten van het derde land die de informatie ontvangen, onderworpen is aan het beroepsgeheim;ba) de bescherming van de commerciële belangen van de gecontroleerde entiteit, met inbegrip van haar industriële en intellectuele eigendom, niet in het gedrang komt;
 - c de bevoegde autoriteiten van het derde land de controle- en andere documenten alleen mogen gebruiken voor de uitoefening van hun publiek toezicht-, kwaliteitsborgings- en onderzoeksfuncties die voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die welke in de artikelen 29, 30 en 32 worden gesteld;
 - d het verzoek van een bevoegde autoriteit van een derde land om controle- of andere documenten die in het bezit zijn van een wettelijke auditor of een auditkantoor, van de hand kan worden gewezen wanneer:
 - de verstrekking van deze controle- of andere documenten gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, de veiligheid of de openbare orde van de Geroepende lidstaat, of
 - indien met betrekking tot dezelfde handelingen en tegen dezelfde personen reeds een gerechtelijke procedure is ingeleid bij de autoriteiten van de aangezochte lidstaat, of
 - indien voor dezelfde handelingen en dezelfde wettelijke auditors en auditkantoren reeds een onherroepelijke uitspraak is gedaan door de bevoegde autoriteiten van de aangezochte lidstaat.
- 3 Om de samenwerking te bevorderen, wordt aan de Commissie de bevoegdheid verleend bij uitvoeringshandeling te oordelen over de in lid 1, onder c), van dit artikel vermelde adequaatheid. Dergelijke uitvoeringshandelingen worden overeenkomstig de in artikel 48, lid 2, bedoelde onderzoeksprocedure vastgesteld. De lidstaten nemen de nodige maatregelen om zich naar het besluit van de Commissie te voegen. Aan de Commissie wordt de bevoegdheid verleend overeenkomstig artikel 48 bis de algemene

adequaatheidscriteria te bepalen aan de hand waarvan de Commissie beoordeelt of de bevoegde autoriteiten van derde landen als adequaat kunnen worden beschouwd voor samenwerking met de bevoegde autoriteiten van de lidstaten met betrekking tot de uitwisseling van controle- of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors en auditkantoren. De algemene adequaatheidscriteria zijn gebaseerd op de vereisten van artikel 36 of grotendeels dezelfde functionele resultaten in verband met een directe uitwisseling van controle- of andere documenten die in het bezit zijn van wettelijke auditors en auditkantoren.

- 4 In uitzonderingsgevallen en in afwijking van lid 1 kunnen de lidstaten wettelijke auditors en auditkantoren die door hen zijn toegelaten, toestaan controle- en andere documenten rechtstreeks aan de bevoegde autoriteiten van een derde land over te dragen, op voorwaarde dat:
 - a in het betrokken derde land onderzoeken zijn ingeleid door de bevoegde autoriteiten;
 - b de overdracht niet in strijd is met de verplichtingen waaraan wettelijke auditors en auditkantoren moeten voldoen met betrekking tot de overdracht van controle- en andere documenten aan de bevoegde autoriteit van hun lidstaat van herkomst;
 - c er werkregelingen met de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land bestaan uit hoofde waarvan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat wederkerige rechtstreekse toegang hebben tot controle- en andere documenten van auditorganisaties van dat derde land;
 - d de verzoekende bevoegde autoriteit van het betrokken derde land de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst van de wettelijke auditor of het auditkantoor in kennis stelt van elk rechtstreeks verzoek om inlichtingen, met opgave van de redenen voor dat verzoek;
 - e de in lid 2 gestelde voorwaarden in acht worden genomen.
- 5 De lidstaten stellen de Commissie in kennis van de in de leden 1 en 4 bedoelde werkregelingen.

Hoofdstuk XII Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 48

Comité

- 1 De Commissie wordt bijgestaan door een comité (hierna „het comité” genoemd). Dit comité is een comité in de zin van Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad¹⁴.
- 2 Wanneer naar dit lid wordt verwezen, is artikel 5 van Verordening (EU) nr. 182/2011 van toepassing.
- 3 bis. Wanneer naar dit lid wordt verwezen, zijn artikel 5 bis, leden 1 tot en met 4, en artikel 7 van Besluit 1999/468/EG van toepassing, met inachtneming van artikel 8 van dat besluit.
- 4 Uiterlijk op 31 december 2010, en vervolgens ten minste om de drie jaar, toetst de Commissie de bepalingen betreffende haar uitvoeringsbevoegdheden en dient zij bij het Europees Parlement en de Raad een verslag in over de werking van deze bevoegdheden. In dit verslag wordt met name onderzocht of het noodzakelijk is dat de Commissie op deze richtlijn wijzigingen voorstelt, teneinde een passende reikwijdte van de aan de Commissie verleende uitvoeringsbevoegdheden te waarborgen. De conclusie volgens welke een wijziging al dan niet noodzakelijk is, wordt nader gemotiveerd. Indien noodzakelijk gaat het verslag vergezeld van een wetgevingsvoorstel tot wijziging van de bepalingen die aan de Commissie uitvoeringsbevoegdheden verlenen.

Artikel 48 bis

Uitoefening van de bevoegdheidsdelegatie

- 1 De bevoegdheid om gedelegeerde handelingen vast te stellen wordt aan de Commissie toegekend onder de in dit artikel neergelegde voorwaarden.

¹⁴ Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 tot vaststelling van de algemene voorschriften en beginselen die van toepassing zijn op de wijze waarop de lidstaten de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Commissie controleren (PB L 55 van 28.2.2011, blz. 13).

- 2 De in de artikelen 26, lid 3, 45, lid 6, 46, lid 2, en 47, lid 3, bedoelde bevoegdheid om gedelegeerde handelingen vast te stellen wordt aan de Commissie toegekend voor een termijn van vijf jaar met ingang van 16 juni 2014. De Commissie stelt uiterlijk negen maanden voor het einde van de termijn van vijf jaar een verslag op over de bevoegdheidsdelegatie. De bevoegdheidsdelegatie wordt stilzwijgend met termijnen van dezelfde duur verlengd, tenzij het Europees Parlement of de Raad zich uiterlijk drie maanden voor het einde van elke termijn tegen deze verlenging verzet. De in artikel 26 bis, lid 2, bedoelde bevoegdheid om gedelegeerde handelingen vast te stellen, wordt aan de Commissie toegekend voor onbepaalde tijd.
- 3 Het Europees Parlement of de Raad kan de in artikel 26, lid 3, artikel 26 bis, lid 3, artikel 45, lid 6, artikel 46, lid 2, en artikel 47, lid 3, bedoelde bevoegdheidsdelegatie te allen tijde intrekken. Het besluit tot intrekking beëindigt de delegatie van de in dat besluit genoemde bevoegdheid. Het wordt van kracht op de dag na die van de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie of op een daarin genoemde latere datum. Het laat de geldigheid van de reeds van kracht zijnde gedelegeerde handelingen onverlet.
- 4 Zodra de Commissie een gedelegeerde handeling heeft vastgesteld, doet zij daarvan gelijktijdig kennisgeving aan het Europees Parlement en de Raad.
- 5 Een op grond van artikel 26, lid 3, artikel 26 bis, lid 3, artikel 45, lid 6, artikel 46, lid 2, of artikel 47, lid 3, vastgestelde gedelegeerde handeling treedt alleen in werking indien het Europees Parlement noch de Raad daartegen binnen een termijn van vier maanden na de kennisgeving van de handeling aan het Europees Parlement en de Raad bezwaar heeft gemaakt, of indien zowel het Europees Parlement als de Raad voor het verstrijken van die termijn de Commissie heeft meegedeeld daartegen geen bezwaar te zullen maken. Die termijn wordt op initiatief van het Europees Parlement of de Raad met twee maanden verlengd.

Artikel 50

Intrekking van Richtlijn 84/253/EEG

Met ingang van 29 juni 2006 wordt Richtlijn 84/253/EEG ingetrokken. Verwijzingen naar de ingetrokken richtlijn gelden als verwijzingen naar deze richtlijn.

Artikel 51

Overgangsbepaling

Wettelijke auditors en auditkantoren die overeenkomstig Richtlijn 84/253/EEG door de bevoegde autoriteiten zijn toegelaten vóór de inwerkingtreding van de in artikel 53, lid 1, bedoelde bepalingen, worden beschouwd als zijnde toegelaten overeenkomstig deze richtlijn.

Artikel 52

Minimumharmonisatie

De lidstaten die de wettelijke controle van jaarrekeningen verplicht stellen, kunnen strengere voorschriften vaststellen, tenzij in de tekst van de richtlijn anders is vermeld.

Artikel 53

Omzetting

- 1 De lidstaten dienen vóór 29 juni 2008 de bepalingen vast te stellen die nodig zijn om aan deze richtlijn te voldoen. Zij stellen de Commissie daarvan onverwijld in kennis.
- 2 Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in de bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking daarvan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor de verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

- 3 De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mee die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

Artikel 54

Inwerkingtreding

Deze richtlijn treedt in werking op de twintigste dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 55

Adressaten

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Ter informatie

Bovenstaande tekst dient louter ter informatie en is juridisch niet bindend. Alleen de besluiten die zijn gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie (te raadplegen in EUR-Lex) zijn authentiek. Deze officiële versies zijn rechtstreeks toegankelijk via onderstaande links.

Nieuwe Richtlijn 2006/43/EG 17 mei 2006	https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex:32006L0043
Wijziging Richtlijn 2008/30/EG 11 maart 2008	https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32008L0030
Wijziging Richtlijn 2013/34/EU 26 juni 2013	https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex:32013L0034
Wijziging Richtlijn 2014/56/EU 16 april 2014	https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex:32014L0056
Rectificatie PB L176 12 juli 2018	https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex:32006L0043R(03)
Wijziging Richtlijn 2022/2464/EU 14 december 2022	Richtlijn - 2022/2464 - NL - EUR-Lex (europa.eu)
Wijziging Richtlijn 2023/2864 13 december 2023	Richtlijn - EU - 2023/2864 - NL - EUR-Lex(europa.eu)

- l. de inrichting, de wijze van afname en de hoogte van de examengelden van het examen, bedoeld in artikel 54, eerste lid, onderdeel c, en de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstellingen van onderdelen daarvan;
 - m. de inhoud van het examen ten behoeve van de verklaring van vakbekwaamheid, bedoeld in artikel 54, eerste lid, onderdeel d;
 - n. het instellen, opheffen en beheer van eventuele fondsen in het belang van de beroepsgroep.
- 3 De ledenvergadering kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur.
 - 4 Verordeningen en de daarop berustende nadere voorschriften bevatten geen verplichtingen of voorschriften die niet strikt noodzakelijk zijn voor verwezenlijking van het doel dat met de verordening wordt beoogd en beperken niet onnodig de marktwerking.
 - 5 Verordeningen en de daarop berustende bepalingen zijn slechts verbindend ten aanzien van accountants en organen van de beroepsorganisatie, tenzij bij wet anders is bepaald.

Artikel 20

Het bestuur, de ledengroep en het ledengroepbestuur kunnen nadere voorschriften stellen over hun werkwijze, voor zover daarin niet bij of krachtens een ander wettelijk voorschrift is voorzien.

Artikel 21

- 1 De bevoegdheid tot het maken van verordeningen en nadere voorschriften blijft ten aanzien van onderwerpen waarin door een wet, algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling is voorzien, gehandhaafd, voor zover de verordeningen daarmee niet in strijd zijn.
- 2 De bepalingen van verordeningen en nadere voorschriften in wier onderwerp door een wet, algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling wordt voorzien, zijn van rechtswege vervallen.

Artikel 22

- 1 Het bestuur, een ledengroepbestuur of ten minste honderd leden gezamenlijk, kunnen een voorstel voor een verordening indienen.
- 2 Het bestuur legt ontwerpverordeningen en ontwerpen van op de uitvoering van wettelijke controles betrekking hebbende nadere voorschriften, ten minste twee maanden voorafgaand aan de datum waarop deze worden vastgesteld op elektronische wijze ter inzage.
- 3 Een ieder kan gedurende vier weken na de publicatie van een ontwerpverordening of een ontwerp van een nader voorschrift bij het bestuur een zienswijze indienen. Het bestuur brengt de naar voren gebrachte zienswijzen ter kennis van de leden.

Artikel 23

- 1 Bekendmaking van verordeningen en nadere voorschriften geschiedt door plaatsing in de Staatscourant.
- 2 Verordeningen of nadere voorschriften treden niet eerder in werking dan de dag na uitgifte van de Staatscourant waarin deze zijn gepubliceerd.

Artikel 24

De beroepsorganisatie werkt samen met de Autoriteit Financiële Markten, voor zover dat noodzakelijk is ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Artikel 25

- 1 De beroepsorganisatie kan, in afwijking van artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitoefening van de ingevolge deze wet opgedragen taken, verstrekken aan:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten;

Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep)

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 De nederlandse beroepsorganisatie van accountants

- § 2.1 Instelling en taken*
- § 2.2 De ledenvergadering*
- § 2.3 Het bestuur*
- § 2.4 De voorzitter*
- § 2.5 Ledengroepen*
- § 2.6 Het bureau*

Hoofdstuk 3 Verordeningen en overige besluiten

Hoofdstuk 4 De financiën van de beroepsorganisatie

Hoofdstuk 5 Bestuurlijk toezicht op de beroepsorganisatie

Hoofdstuk 6 Het accountantsberoep

- § 6.1 Het accountantsregister*
- § 6.2 Inschrijving in het accountantsregister*
- § 6.3 Bepalingen betreffende accountants*

Hoofdstuk 7 De opleiding tot accountant

Hoofdstuk 8 Overige bepalingen

- § 8.1 Strafbepalingen*
- § 8.2 Beroep*
- § 8.3 Intrekking en wijziging van wetten*
- § 8.4 Overgangsbepalingen*
- § 8.5 Slotbepalingen*

Wet van 13 december 2012, houdende bepalingen over het accountantsberoep, de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants en de Commissie eindtermen accountantsopleiding (Wet op het accountantsberoep)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is de Wet op de Registeraccountants en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten te vervangen door de Wet op het accountantsberoep, waarin het Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten worden samengevoegd tot één Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Hoofdstuk 1 Definities

Artikel 1

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder:

- *accountant*: een Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent;
- *accountantskamer*: de accountantskamer te Zwolle, bedoeld in artikel 10 van de Wet tuchtrechtspraak accountants;
- *accountantsorganisatie*: een accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *accountantsregister*: het register, bedoeld in artikel 36, eerste lid, waarin de accountants zijn ingeschreven;
- *Autoriteit Financiële Markten*: de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
- *beroepsorganisatie*: de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;
- *commissie*: de Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 49, eerste lid;
- *Onze Minister*: Onze Minister van Financiën;
- *wettelijke controle*: een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 2 De nederlandse beroepsorganisatie van accountants

§ 2.1 Instelling en taken

Artikel 2

- 1 Er is een Nederlandse beroepsorganisatie van accountants. De beroepsorganisatie is een openbaar lichaam als bedoeld in artikel 134 van de Grondwet.
- 2 De beroepsorganisatie is gevestigd te Amsterdam.
- 3 Accountants zijn lid van de beroepsorganisatie, tenzij artikel 39, tweede lid van toepassing is en de accountant een wens tot lidmaatschap niet schriftelijk aan het bestuur kenbaar heeft gemaakt.

Artikel 3

De beroepsorganisatie heeft de volgende taken:

- a. bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering;
- b. behartigen van de gemeenschappelijke belangen van accountants;
- c. zorg dragen voor de eer van de stand van de accountants; en
- d. zorg dragen voor de praktijkopleiding, bedoeld in artikel 47.

Artikel 4

De beroepsorganisatie heeft een ledenvergadering, een bestuur, een voorzitter, ledengroepen en een bureau.

§ 2.2 De ledenvergadering

Artikel 5

- 1 De ledenvergadering stelt verordeningen vast.
- 2 De ledenvergadering houdt toezicht op het bestuur. De ledenvergadering kan bestuursleden, met uitzondering van de afgevaardigden, bedoeld in artikel 17, derde lid, in hun functie schorsen of ontslaan, indien zij het vertrouwen in hun wijze van taakvervulling heeft verloren of wegens andere gegronde redenen.

Artikel 6

Het bestuur roept de ledenvergadering zo dikwijls als het zulks nodig acht, doch minstens een keer per jaar bijeen of op verzoek van ten minste één procent van de leden.

Artikel 7

- 1 De ledenvergadering is openbaar.
- 2 De deuren worden gesloten, wanneer ten minste een vijfde van de aanwezige leden daar om verzoekt of de voorzitter het nodig acht, tenzij de ledenvergadering anders beslist.
- 3 Het personeel dat in dienst is bij de beroepsorganisatie kan een besloten vergadering bijwonen, tenzij de ledenvergadering anders beslist.
- 4 Het verslag van een besloten vergadering wordt niet openbaar gemaakt, tenzij de ledenvergadering anders beslist.

Artikel 8

- 1 De ledenvergadering neemt beslissingen bij meerderheid van stemmen. Blanco stemmen worden hierbij geacht niet te zijn uitgebracht.
- 2 Bij staking van stemmen over personen beslist het lot.
- 3 Stemmingen over personen zijn geheim.

Artikel 9

- 1 Een stemming in een bijeenkomst van de ledenvergadering is nietig, indien niet meer dan de helft van de stemmen is uitgebracht van de ter vergadering aanwezige of vertegenwoordigde stemgerechtigden.
- 2 Bij stemming over personen worden blanco stemmen, voor de toepassing van dit artikel meegerekend.

Artikel 10

- 1 Ieder lid kan één stem uitbrengen.
- 2 Tenzij bij verordening anders is bepaald, kan een lid aan een ander lid schriftelijk volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem. Een lid kan voor ten hoogste drie andere leden een stem uitbrengen. Leden van het bestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden.

§ 2.3 Het bestuur

Artikel 11

- 1 Het bestuur bestuurt de beroepsorganisatie en beheert het accountantsregister en het vermogen van de beroepsorganisatie.
- 2 Het bestuur vertegenwoordigt de beroepsorganisatie in en buiten rechte.

Artikel 12

- 1 Het aantal leden van het bestuur wordt door de ledenvergadering bepaald, doch bedraagt ten minste zeven.
- 2 Het bestuur bestaat uit personen die door de ledenvergadering worden benoemd en uit afgevaardigden uit de ledengroepbesturen. Het bestuur bestaat voor de meerderheid uit personen die door de ledenvergadering worden benoemd.
- 3 Jaarlijks treedt een deel van de bestuursleden die zijn benoemd door de ledenvergadering af volgens een door de ledenvergadering vast te stellen rooster. Het rooster wordt zodanig ingericht, dat voor zover mogelijk telkens hetzelfde aantal bestuursleden aftreedt.
- 4 Bestuursleden worden benoemd voor vier jaren. In afwijking hiervan treedt een bestuurslid dat is benoemd ter vervulling van een tussentijds opgevallende plaats af, op het tijdstip waarop degene in wiens plaats hij is benoemd had moeten aftreden.
- 5 Een afgetreden bestuurslid is niet terstond herbenoembaar, tenzij hij is benoemd voor een tussentijds opgevallende plaats.
- 6 Het bestuur bevordert dat het bestuur een evenwichtige afspiegeling van de accountantsberoepsgroep vormt, waarin de verschillende categorieën accountants naar de aard van hun werkzaamheden in het bestuur zijn vertegenwoordigd.

Artikel 13

- 1 Het bestuur neemt beslissingen en besluiten bij meerderheid van stemmen.
- 2 De leden van het bestuur stemmen zonder last.
- 3 Een stemming in een bestuursvergadering is nietig, indien niet ten minste de helft van het aantal zittinghebbende leden die zich niet van medestemmen moeten onthouden, eraan heeft deelgenomen.
- 4 In een bestuursvergadering onthouden de leden van het bestuur zich van stemmen over aangelegenheden die specifiek betrekking hebben op:
 - a. henzelf;
 - b. hun echtgenoten of geregistreerde partners;
 - c. hun bloed- of aanverwanten tot de derde graad;
 - d. degenen met wie zij in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden;
 - e. hun werknemers;
 - f. hun werkgevers;
 - g. hun opdrachtgevers;
 - h. degenen, op wie de in de uitoefening van hun beroep verrichte werkzaamheden rechtstreeks betrekking hebben.

§ 2.4 De voorzitter

Artikel 14

De voorzitter van het bestuur, dan wel bij zijn afwezigheid de plaatsvervangend voorzitter, bekleedt tijdens de bestuurs- en ledenvergaderingen het voorzitterschap.

Artikel 15

De voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter worden jaarlijks door de ledenvergadering uit het bestuur benoemd.

§ 2.5 Ledengroepen

Artikel 16

- 1 Een ledengroep is een bij verordening ingesteld verband van leden van de beroepsorganisatie die zijn verenigd naar de aard van hun werkzaamheden of hun functie als accountant.

- 2 Ieder lid van de beroepsorganisatie die actief deelneemt aan het arbeidsproces, is tevens lid van een ledengroep.

Artikel 17

- 1 Een ledengroep heeft een bestuur, bestaande uit ten minste vijf personen uit de ledengroep.
- 2 Het ledengroepbestuur heeft als taak:
 - a. het behartigen van de belangen van de ledengroep;
 - b. het adviseren van het bestuur over kwesties die de ledengroep aangaan.
- 3 De ledengroep benoemt uit het ledengroepbestuur een afgevaardigde die zitting heeft in het bestuur van de beroepsorganisatie, tenzij bij verordening anders is bepaald.
- 4 Een ledengroep houdt toezicht op haar ledengroepbestuur. De ledengroep kan ledengroepbestuursleden in hun functie schorsen of ontslaan, indien zij het vertrouwen in hun wijze van taakvervulling heeft verloren of wegens andere gegronde redenen.
- 5 Leden van het ledengroepbestuur worden door de ledengroep benoemd voor een periode van vier jaar. In afwijking hiervan treedt een bestuurslid dat is benoemd ter vervulling van een tussentijds opgevalen plaats af, op het tijdstip waarop degene in wiens plaats hij is benoemd had moeten aftreden.
- 6 Een afgetreden bestuurslid is niet terstond herbenoembaar, tenzij hij is benoemd voor een tussentijds opgevalen plaats.

§ 2.6 Het bureau

Artikel 18

- 1 De beroepsorganisatie beschikt over een bureau dat de organen van de beroepsorganisatie ondersteunt bij de uitvoering van hun taken.
- 2 Het bureau staat onder leiding van een directie.
- 3 Het personeel dat werkzaam is bij de beroepsorganisatie wordt door het bestuur van de beroepsorganisatie in dienst genomen op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.

Hoofdstuk 3 Verordeningen en overige besluiten

Artikel 19

- 1 De ledenvergadering kan verordeningen vaststellen die zij nodig acht ter vervulling van de taken, genoemd in artikel 3.
- 2 De ledenvergadering stelt in ieder geval verordeningen vast met betrekking tot:
 - a. gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants;
 - b. de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties;
 - c. behandeling van klachten over accountants;
 - d. de werkwijze van de verschillende organen van de beroepsorganisatie;
 - e. het instellen en opheffen van de ledengroepen, alsmede de organisatie en werkwijze van de ledengroep en het ledengroepbestuur;
 - f. het in dienst nemen van het personeel dat werkzaam is bij het bureau;
 - g. de bijdragen van de leden, bedoeld in artikel 30, eerste lid;
 - h. de tarieven die in rekening worden gebracht voor de werkzaamheden als bedoeld in artikel 30, tweede lid;
 - i. de vergoeding van de kosten, bedoeld in artikel 38, eerste lid;
 - j. de praktijkopleiding en het daarbij behorende examen, bedoeld in artikel 47, eerste lid;
 - k. de beroepsprofielen behorend bij de accountantstitels, genoemd in artikel 41, eerste lid;

- b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft afgesloten;
 - c. de accountantskamer; of
 - d. het College van Beroep voor het bedrijfsleven;
voor zover de verstrekking nodig is voor de vervulling van hun taak ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisatie, of de Wet tuchtrechtspraak accountants.
- 2 Indien de beroepsorganisatie vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid heeft verstrekt aan een in dat lid bedoelde instantie en die instantie verzoekt om die gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, wiligt de beroepsorganisatie dat verzoek slechts in:
- a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste lid; of
 - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien, met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures, voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

Hoofdstuk 4 De financiën van de beroepsorganisatie

Artikel 26

De beroepsorganisatie draagt alle kosten en is gerechtigd tot alle baten, uit de uitvoering van deze wet voortvloeiende.

Artikel 27

Het boekjaar van de beroepsorganisatie loopt van 1 januari tot en met 31 december.

Artikel 28

Vóór de aanvang van het boekjaar stelt de ledenvergadering de begroting van de beroepsorganisatie vast. Het bestuur dient daartoe een ontwerpbegroting in, vergezeld van de nodige toelichting. Het ontwerp wordt door het bestuur, ten minste twee weken vóór de behandeling daarvan door de ledenvergadering, op elektronische wijze bekendgemaakt.

Artikel 29

- 1 Voor elk boekjaar benoemt de ledenvergadering een accountant die is belast met de controle op de financiële verantwoording, alsmede een plaatsvervanger voor deze.
- 2 De accountant, bedoeld in het eerste lid, brengt binnen dertien weken na afloop van het betrokken boekjaar een verslag uit aan het bestuur.
- 3 Binnen zes maanden na afloop van het boekjaar doet het bestuur aan de ledenvergadering rekening en verantwoording over zijn in het boekjaar gevoerde bestuur, onder overlegging van een balans en staat van baten en lasten met toelichting en met een verklaring van een accountant daarover. De balans, de staat van baten en lasten, de toelichting en de verklaring worden door het bestuur, ten minste twee weken vóór behandeling daarvan door de ledenvergadering, aan de leden toegezonden.
- 4 De ledenvergadering stelt de rekening vast en verleent décharge aan het bestuur, behoudens in geval van later gebleken valsheid in bewijsstukken of andere onregelmatigheden.

Artikel 30

- 1 De beroepsorganisatie kan van haar leden jaarlijks bijdragen heffen. De hoogte van de bijdrage kan voor verschillende categorieën van leden verschillend worden vastgesteld.
- 2 De beroepsorganisatie kan de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant in rekening brengen bij haar leden of de kantoren waarbij deze leden werkzaam zijn.

Artikel 31

Het bestuur kan de krachtens deze wet aan de beroepsorganisatie verschuldigde bedragen bij dwangbevel invorderen.

Hoofdstuk 5 Bestuurlijk toezicht op de beroepsorganisatie

Artikel 32

Het bestuur verstrekt Onze Minister desgevraagd alle inlichtingen over zaken die de beroepsorganisatie betreffen.

Artikel 33

- 1 Het bestuur zendt de vastgestelde begroting voor aanvang van het boekjaar aan Onze Minister.
- 2 Het bestuur zendt een verslag over de werkzaamheden van de beroepsorganisatie in het afgelopen boekjaar, tezamen met de jaarrekening en de daarbij behorende accountantsverklaring voor 1 augustus van het jaar volgend op het boekjaar aan Onze Minister.

Artikel 34

Verordeningen en nadere voorschriften worden na vaststelling onverwijld medegedeeld aan Onze Minister en gepubliceerd in de Staatscourant.

Artikel 35

- 1 Verordeningen en andere besluiten van de beroepsorganisatie kunnen bij koninklijk besluit worden vernietigd.
- 2 Van een besluit tot schorsing of vernietiging wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.

Hoofdstuk 6 Het accountantsberoep

§ 6.1 Het accountantsregister

Artikel 36

- 1 Er is een accountantsregister waarin accountants zijn ingeschreven.
- 2 In het accountantsregister worden, voor zover van toepassing, de volgende gegevens van de ingeschrevene opgenomen:
 - a. de naam;
 - b. de voornamen;
 - c. de geboortedatum;
 - d. het adres;
 - e. het kantooradres dan wel het adres van de organisatie of instelling waar de accountant werkzaam is;
 - f. de datum van inschrijving;
 - g. de titel, bedoeld in artikel 41;
 - h. de ledengroep waartoe de ingeschrevene behoort;
 - i. indien de opleiding van de ingeschrevene voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van wettelijke controles: een aantekening daarvan;
 - j. indien een tuchtmaatregel is opgelegd: de opgelegde maatregel en het tijdstip waarop deze is ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigt;
 - k. de datum van een doorhaling van een ingeschrevene.
- 3 De vermelding van de tuchtrechtelijke maatregel wordt na tien jaren, gerekend vanaf het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd, uit het accountantsregister verwijderd.

- 4 Onverminderd het derde lid wordt een tuchtrechtelijke maatregel tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister tot vijf jaar na het einde van de maatregel in het accountantsregister vermeld.
- 5 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld over het accountantsregister.

Artikel 37

- 1 Aan een ieder wordt kosteloos inzage verleend in het accountantsregister. De beroepsorganisatie verstrekt aan een ieder desgevraagd, tegen betaling van de kostprijs, een afschrift uit het accountantsregister.
- 2 Afschriften uit het accountantsregister worden kosteloos verstrekt aan het Rijk, de provincies en de gemeenten, alsmede aan andere publiekrechtelijke lichamen binnen Nederland en de Europese Unie.
- 3 Het ter inzage gelegde accountantsregister of het afschrift uit het accountantsregister bevat de gegevens, bedoeld in artikel 36, tweede lid, uitgezonderd onderdeel d.

§ 6.2 Inschrijving in het accountantsregister

Artikel 38

- 1 Degene die in het accountantsregister wenst te worden ingeschreven, dient daartoe een aanvraag in bij het bestuur. De beroepsorganisatie kan een vergoeding voor de kosten van de inschrijving in rekening brengen bij de aanvrager.
- 2 Degene die de aanvraag doet verstrekt daarbij de volgende gegevens:
 - a. één of meerdere getuigschriften waaruit blijkt dat hij een opleiding als bedoeld in artikel 46, die passend is bij de door hem aangevraagde beroepstitel, met goed gevolg heeft afgerond, of een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid; en
 - b. een verklaring omtrent het gedrag op grond van de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens.
- 3 Op de voorbereiding van de beschikking op de aanvraag tot inschrijving is afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.
- 4 Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld over de gegevens die worden verstrekt bij de aanvraag tot inschrijving.

Artikel 39

- 1 De inschrijving wordt geweigerd indien:
 - a. de aanvrager niet voldoet aan de voorwaarden, gesteld bij of krachtens artikel 38;
 - b. de aanvrager ingevolge een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
 - c. de aanvrager ingevolge een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
 - d. indien de aanvrager ingevolge een rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
 - e. er, gelet op de antecedenten van de aanvrager, gegronde vrees bestaat dat de aanvrager zal handelen of nalaten in strijd met wettelijke voorschriften, de accountant betreffende, of dat zijn inschrijving in het accountantsregister op andere wijze de eer van de stand van accountants zal schaden.
- 2 Het eerste lid, onderdeel e, is niet van toepassing op een aanvrager, die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, indien hij zonder zich in Nederland te vestigen onderzoeken als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek bij wijze van dienstverlening wil verrichten, mits hij bevoegd is tot het wettelijk voorgeschreven onderzoek van jaarrekeningen in een lidstaat van de Europese Unie, anders dan Nederland, of in een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (Trb. 1992, 132).

Artikel 40

- 1 Binnen acht weken nadat de aanvraag tot inschrijving in het accountantsregister is ontvangen neemt de beroepsorganisatie een besluit.
- 2 De aanvrager wordt binnen drie werkdagen na het besluit tot inschrijving door het bestuur ingeschreven in het accountantsregister.

§ 6.3 Bepalingen betreffende accountants

Artikel 41

- 1 Degene die is ingeschreven in het register, is gerechtigd tot het voeren van de titel Registeraccountant, afgekort RA of Accountants-Administratieconsulent, afgekort AA. De titel wordt bij het besluit tot inschrijving verleend.
- 2 Het is degene die niet in het accountantsregister is ingeschreven verboden om anders dan in besloten kring de titels, genoemd in het eerste lid, of de benaming accountant zonder nadere toevoeging dan wel in samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk kan zijn gewekt, dat hij tot het voeren van die benaming gerechtigd is.
- 3 In afwijking van het tweede lid is het degene die in een dienstbetrekking werkzaam is onder de rechtstreekse verantwoordelijkheid van een accountant, toegestaan de benaming adjunct-accountant, assistent-accountant of een andere soortgelijke benaming te voeren.

Artikel 42

- 1 Ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep is de accountant onderworpen aan tuchtspraak op grond van de Wet tuchtspraak accountants ter zake van:
 - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
 - b. enig ander dan in onderdeel a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.
- 2 De tuchtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Artikel 43

- 1 Het bestuur haalt een inschrijving in het accountantsregister door:
 - a. in geval van overlijden van de ingeschrevene;
 - b. op verzoek van de ingeschrevene;
 - c. indien de ingeschrevene in een van de omstandigheden, genoemd in artikel 39, eerste lid, onderdelen b tot en met d, is komen te verkeren;
 - d. ter tenuitvoerlegging van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;
 - e. ter uitvoering van een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 41 of 44 van de Wet tuchtspraak accountants;
 - f. indien de ingeschrevene na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse bijdrage, bedoeld in artikel 30, eerste lid, te voldoen.
- 2 Doorhaling van de inschrijving leidt tot verlies van de betrekkingen binnen de beroepsorganisatie waarvoor het lidmaatschap een vereiste is.

Artikel 44

Het bestuur draagt zorg voor het bekendmaken van elke doorhaling van een inschrijving in het accountantsregister. Dit geschiedt in ieder geval, voor zover mogelijk, door een mededeling aan de betrokkene en een elektronische publicatie.

Artikel 45

- 1 Hij die ingeschreven is geweest, wordt bij een aanvraag tot herinschrijving geacht te voldoen aan artikel 38, tweede lid, onderdeel a.

- 2 Indien de inschrijving is doorgehaald op grond van artikel 43, eerste lid, onderdeel c, is herinschrijving mogelijk wanneer de aanvrager het bewijs overlegt, dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.
- 3 Indien de inschrijving is doorgehaald ter uitvoering van een tuchtrechtelijke maatregel is herinschrijving niet mogelijk gedurende de termijn waarvoor de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
- 4 Indien de inschrijving is doorgehaald op grond van artikel 43, eerste lid, onderdeel f, is inschrijving weer mogelijk nadat de aanvrager de verschuldigde bijdragen alsnog heeft betaald, alsmede de kosten voor de invordering en de wettelijke rente.

Hoofdstuk 7 De opleiding tot accountant

Artikel 46

De opleiding tot accountant omvat bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen vakgebieden en voldoet aan de eindtermen, bedoeld in artikel 49, tweede lid, onderdeel a, die voor controles van financiële verantwoordingen van belang zijn.

Artikel 47

- 1 Gedurende ten minste drie jaar wordt als onderdeel van de opleiding tot accountant een praktijkopleiding gevolgd waarvoor de beroepsorganisatie zorg draagt. De praktijkopleiding wordt afgesloten met een examen. Indien het examen met goed gevolg is afgelegd, geeft de beroepsorganisatie daarvan een getuigschrift af.
- 2 De verordening over de praktijkopleiding en het daarbij behorende examen, bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdeel j, bevat regels over:
 - a. de toelatingseisen voor de praktijkopleiding;
 - b. de inhoud van het examen, de wijze waarop het examen wordt afgenomen en de personen die bevoegd zijn het examen af te nemen;
 - c. de voorwaarden voor de toelating tot het afleggen van het examen;
 - d. de voorwaarden voor het verkrijgen van vrijstelling van bepaalde onderdelen van het examen;
 - e. de hoogte van de examengelden en te wiens laste deze komen.

Artikel 48

De beroepsorganisatie beoordeelt aan de hand van de vastgestelde eindtermen, bedoeld in artikel 49, tweede lid, en de verstrekte getuigschriften van opleidingen of degene die een praktijkopleiding wil volgen voldoet aan de toelatingseisen daarvoor.

Artikel 49

- 1 Er is een Commissie eindtermen accountantsopleiding.
- 2 De commissie heeft tot taak:
 - a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden, bedoeld in artikel 46, en de beroepsprofielen, bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdeel k;
 - b. het aanwijzen van opleidingen die geheel of gedeeltelijk voldoen aan de in onderdeel a bedoelde eindtermen, met uitzondering van de eindtermen die betrekking hebben op de praktijkopleiding, voor zover aan deze opleidingen geen accreditatie als bedoeld in artikel 1.1, onderdeel q, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek is verleend;
 - c. het toetsen of de praktijkopleidingen voldoen aan de eindtermen, bedoeld in onderdeel a die gelden voor de praktijkopleiding;
 - d. het toetsen of het examen, bedoeld in artikel 54, eerste lid, onderdeel c, voldoet aan de eindtermen, bedoeld in onderdeel a.
- 3 De commissie maakt de vastgestelde eindtermen bekend door plaatsing in de Staatscourant.

Artikel 50

- 1 De opleidingsinstituten wier opleiding op grond van artikel 49, tweede lid, onderdeel b, is aangewezen, de betrokkenen bij de praktijkopleiding en de betrokkenen bij het afgeven van een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, verstrekken desgevraagd alle inlichtingen die de commissie voor haar taakuitvoering nodig heeft.
- 2 De commissie kan voorwaarden verbinden aan de aanwijzing, bedoeld in artikel 49, tweede lid, onderdeel b.
- 3 De commissie kan de aanwijzing, bedoeld in artikel 49, tweede lid, onderdeel b, intrekken indien de opleiding niet voldoet aan de eindtermen, bedoeld in dat onderdeel.
- 4 De commissie kan een aanwijzing geven ten aanzien van de uitvoering van de praktijkopleiding indien uit een toetsing als bedoeld in artikel 49, tweede lid, onderdeel c, blijkt dat de praktijkopleiding niet voldoet aan de eindtermen die gelden voor de praktijkopleiding.
- 5 De commissie kan een aanwijzing geven ten aanzien van het examen, bedoeld in artikel 54, eerste lid, onderdeel c, indien uit een toetsing als bedoeld in artikel 49, tweede lid, onderdeel d, blijkt dat het examen niet voldoet aan de eindtermen.

Artikel 51

- 1 De commissie heeft ten hoogste acht leden waaronder de voorzitter.
- 2 Benoeming van de leden geschiedt voor een periode van ten hoogste vijf jaar. Bij de benoeming bepaalt Onze Minister wie de voorzitter is. De leden zijn eenmaal herbenoembaar.
- 3 Schorsing en ontslag vinden slechts plaats wegens ongeschiktheid of onbekwaamheid voor de vervulde functie dan wel wegens andere zwaarwegende in de persoon van de betrokkene gelegen redenen. Ontslag vindt voorts plaats op eigen verzoek.

Artikel 52

- 1 De commissie stelt een bestuursreglement vast.
- 2 In het bestuursreglement worden regels vastgesteld omtrent het aanvaarden van een nevenfunctie anders dan uit hoofde van het lidmaatschap van de commissie.

Artikel 53

- 1 De commissie brengt jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet in rekening bij de beroepsorganisatie, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting.
- 2 De kosten worden gebaseerd op de begroting waarmee Onze Minister heeft ingestemd. Alvorens de begroting aan Onze Minister wordt voorgelegd stelt de commissie het bestuur van de beroepsorganisatie ten minste drie weken in de gelegenheid, een zienswijze te geven over het ontwerp van begroting. Een uitgebrachte zienswijze wordt meegezonden met de begroting aan Onze Minister.
- 3 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot het eerste en tweede lid.

Artikel 54

- 1 Het bestuur van de beroepsorganisatie geeft een verklaring van vakbekwaamheid af aan degene die:
 - a. beschikt over een bewijsstuk waaruit blijkt dat hij als wettelijke auditor als bedoeld in artikel 2, onderdeel 2, van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006, betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU 2006, L 157/87), is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van voornoemde richtlijn, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte; of

- b. beschikt over een in een ander land dan genoemd in onderdeel a, verkregen diploma of soortgelijk bewijsstuk, waaruit naar het oordeel van het bestuur van de beroepsorganisatie eenzelfde niveau van vakbekwaamheid blijkt als in Nederland, welke blijkt uit het met goed gevolg hebben voltooid van de opleiding tot accountant; en
 - c. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van het Nederlandse recht wordt getoetst; en
 - d. met goed gevolg een examen heeft afgelegd waarbij de kennis van de betrokkene van de voor de accountants geldende gedrags- en beroepsregels wordt getoetst.
- 2 De verklaring is gericht op inschrijving in het accountantsregister als Registeraccountant dan wel Accountants-Administratieconsulent, of in het openbaar register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties als externe accountant die een wettelijke auditor is als bedoeld in artikel 27 van die wet afhankelijk van de bevoegdheden die in het buitenland aan het bewijsstuk verbonden zijn en, indien het een diploma of soortgelijk bewijsstuk als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b betreft, de eindtermen die daaraan ten grondslag liggen.
 - 3 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld over het examen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c.

Hoofdstuk 8 Overige bepalingen

§ 8.1 Strafbepalingen

Artikel 55

- 1 Met het toezicht op de naleving van artikel 41, tweede lid, van deze wet, zijn belast de bij besluit van Onze Minister aangewezen personen.
- 2 Van een besluit als bedoeld in het eerste lid wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.
- 3 De toezichthouder beschikt niet over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:18 en 5:19 van de Algemene wet bestuursrecht.

Artikel 56

- 1 Onze Minister is bevoegd tot oplegging van een last onder dwangsom ter handhaving van artikel 41, tweede lid.
- 2 Onze Minister is bevoegd tot oplegging van een bestuurlijke boete wegens overtreding van artikel 41, tweede lid, van deze wet en artikel 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht.
- 3 De op grond van het tweede lid op te leggen bestuurlijke boete bedraagt ten hoogste het bedrag dat is vastgesteld voor de tweede categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

§ 8.2 Beroep

Artikel 57 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

§ 8.3 Intrekking en wijziging van wetten

Artikel 58

De Wet op de Registeraccountants, de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet van 6 augustus 1993, tot wijziging van de Wet op de Registeraccountants en de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (wijziging in verband met de invoering van de Achtste Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht) (Stb. 1993, 465) worden ingetrokken.

Artikel 59

[Wijzig de Ambtenarenwet.]

Artikel 60

[Wijzig het Burgerlijk Wetboek Boek 2.]

Artikel 61

[Wijzig de Comptabiliteitswet 2001.]

Artikel 62

[Wijzig de Gemeentewet.]

Artikel 63

[Wijzig de Organisatiewet Kadaster.]

Artikel 64

[Wijzig de Provinciewet.]

Artikel 65

[Wijzig de Wegenverkeerswet 1994.]

Artikel 66

[Wijzig de Wet toezicht financiële verslaggeving.]

Artikel 67

[Wijzig de Wet werk en inkomen kunstenaars.]

Artikel 68

[Wijzig de Wet toezicht accountantsorganisaties.]

Artikel 69

[Wijzig de Wet tuchtrechtspraak accountants.]

§ 8.4 Overgangsbepalingen**Artikel 70**

- 1 De beroepsorganisatie is de rechtsopvolger onder algemene titel van het Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
- 2 Het personeel dat op de datum van inwerkingtreding van deze wet in dienst is bij het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountant-Administratieconsulenten, treedt met ingang van die datum, met behoud van rechten, in dienst bij het bureau van de beroepsorganisatie.

Artikel 71

- 1 Binnen zes maanden na de inwerkingtreding van deze wet belegt het bestuur van de beroepsorganisatie een ledenvergadering waarin in ieder geval de volgende besluiten worden genomen:
 - a. het benoemen van de bestuursleden;
 - b. het vaststellen van de begroting.
- 2 In afwijking van artikel 12, vierde lid, kunnen de door de gezamenlijke ledenvergadering benoemde bestuursleden voor een kortere periode dan vier jaar worden benoemd, in verband met het op te stellen rooster, bedoeld in dat artikel.

- 3 Tot de benoeming van de bestuursleden, bedoeld in het eerste lid, onder a, wordt het bestuur van de beroepsorganisatie gevormd door de gezamenlijke bestuursleden van het opgeheven Nederlands Instituut van Registeraccountants en de opgeheven Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten.
- 4 Het bestuur neemt beslissingen ten aanzien van de werkwijze van de ledenvergadering, bedoeld in het eerste lid, waarin bij of krachtens de wet niet is voorzien.
- 5 De verordeningen en nadere voorschriften van het Nederlands Instituut van Registeraccountants en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten blijven op de beroepsorganisatie, de Registeraccountants, respectievelijk de Accountants-Administratieconsulenten en de accountantsorganisaties van kracht tot drie jaar na de inwerkingtreding van deze wet, tenzij de ledenvergadering, respectievelijk het bestuur deze heeft ingetrokken of gewijzigd.

Artikel 72

Degenen die op het moment van de inwerkingtreding van deze wet zijn ingeschreven in de registers, bedoeld in artikel 55, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of artikel 36, eerste lid van de Wet op de Accountant-Administratieconsulenten, zoals die artikelen luiden op het moment van inwerkingtreding van artikel 58 van deze wet, worden vanaf dat moment geacht op overeenkomstige wijze te zijn ingeschreven in het accountantsregister. Artikel 36, tweede en derde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 73

De Wet op de Registeraccountants, de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de daarop berustende bepalingen, blijven van kracht op handelingen en gedragingen van natuurlijke en rechtspersonen, die hebben plaatsgevonden voorafgaand aan het intrekken of vervallen van die bepalingen.

Artikel 74

- 1 Indien de inwerkingtreding van deze wet gedurende een boekjaar van het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten plaatsvindt, dan gaat de contributieverplichting van de leden van de op te heffen openbare lichamen voor het resterend deel van het boekjaar voor een evenredig deel over op de leden van de beroepsorganisatie.
- 2 Het boekjaar van het Nederlands Instituut van Registeraccountants loopt van 1 januari tot en met 31 december.

§ 8.5 Slotbepalingen

Artikel 75

- 1 De artikelen van deze wet treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.
- 2 Artikel 74, tweede lid, werkt terug tot en met 1 januari 2011.

Artikel 76

Deze wet wordt aangehaald als: Wet op het accountantsberoep.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage, 13 december 2012

Beatrix

De Minister van Financiën,

J. R. V. A. Dijsselbloem

Uitgegeven de eenentwintigste december 2012

De Minister van Veiligheid en Justitie,

I. W. Opstelten

**Wet van 27 juni 2008, houdende nieuwe regels inzake
tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet
tuchtrechtspraak accountants)**

Hoofdstuk I Algemeen

Hoofdstuk II Tuchtrechtelijke maatregelen

Hoofdstuk III De accountantskamer

Hoofdstuk IV Het tuchtgeding in eerste aanleg

Hoofdstuk V Het beroep

Hoofdstuk VI De tenuitvoerlegging

Hoofdstuk VII Wijziging in andere wetten

Hoofdstuk VIII Slot- en overgangsbepalingen

Wet van 27 juni 2008, houdende nieuwe regels inzake tuchtrechtspraak ten aanzien van accountants (Wet tuchtrechtspraak accountants)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is een wet tot stand te brengen waarin het tuchtprocesrecht ten aanzien van accountants op uniforme wijze wordt geregeld en waarin voorts regels worden gesteld inzake een klachtenprocedure ten aanzien van accountants;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Hoofdstuk I Algemeen

Artikel 1

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep of een externe accountant die een wettelijke auditor is als bedoeld in artikel 2, onderdeel 2, van de richtlijn, die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn en die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 van de Wet op het accountantsberoep;
- b. *Autoriteit Financiële Markten* de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
- c. *betrokkene* degene jegens wie een klacht is ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- d. *beroepsorganisatie*: de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep;
- e. *het College* het College van Beroep voor het bedrijfsleven;
- f. *klager* degene die jegens betrokkene een klacht heeft ingediend op grond van artikel 22 van deze wet;
- g. *Onze Minister* Onze Minister van Financiën;
- h. *Onze Ministers* Onze Minister van Financiën en Onze Minister van Justitie;
- i. *registers*: het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en het accountantsregister, bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep.

Hoofdstuk II Tuchtrechtelijke maatregelen

Artikel 2

- 1 De tuchtrechtelijke maatregelen die de accountantskamer kan opleggen bij handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, zijn:
 - a. waarschuwing;
 - b. berisping;
 - c. geldboete;
 - d. tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor ten hoogste drie jaren;
 - e. doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers.
- 2 Een geldboete kan gezamenlijk met een tuchtrechtelijke maatregel als genoemd in het eerste lid onder a, b, d en e, worden opgelegd.
- 3 Bij de beslissing tot oplegging van een maatregel als bedoeld in het eerste lid kan worden bepaald dat deze beslissing op kosten van betrokkene wordt openbaar gemaakt op een daarbij voorgeschreven wijze, indien enig door artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep of artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties beschermd belang dat vordert.

- 4 Bij de beslissing tot het opleggen van de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant kan de termijn die is gehanteerd ingevolge artikel 41, eerste lid, en 44, eerste lid, op de periode van de tijdelijke doorhaling in mindering worden gebracht.

Artikel 3 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 4 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 5

- 1 Het bedrag van de geldboete is ten minste € 3,— en ten hoogste het bedrag van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.
- 2 De geldboete kan geheel of gedeeltelijk voorwaardelijk worden opgelegd.
- 3 Een beslissing tot oplegging van een geldboete bevat de termijn waarbinnen deze moet zijn voldaan. Op verzoek van de betrokkene kan de voorzitter de termijn verlengen. De opgelegde boete komt ten bate van de Staat.
- 4 Wordt de boete niet binnen de gestelde termijn voldaan, dan kan de accountantskamer na het horen van betrokkene of het daartoe behoorlijk oproepen, ambtshalve beslissen een tuchtrechtelijke maatregel als bedoeld in artikel 2, onderdelen d of e, op te leggen.

Artikel 6

- 1 In het geval waarin de accountantskamer de openbaarmaking van haar uitspraak gelast, bepaalt zij tevens de wijze waarop aan die last uitvoering wordt gegeven.
- 2 De kosten van de openbaarmaking worden in de uitspraak op een bepaald bedrag geschat.

Artikel 7

- 1 In het geval waarin de accountantskamer tijdelijke doorhaling van de inschrijving van betrokkene in de registers gelast, vermeldt zij in haar uitspraak wanneer de tijdelijke doorhaling ingaat en wanneer deze eindigt.
- 2 Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie over de naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de tijdelijke doorhaling ingaat en het tijdstip waarop deze eindigt.

Artikel 8

- 1 In het geval waarin de accountantskamer doorhaling van de inschrijving van betrokkene in de registers gelast, bepaalt zij tevens de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven. Deze termijn bedraagt maximaal 10 jaren.
- 2 Terstond na het doen van de uitspraak informeert de accountantskamer de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie over de naam van de betrokkene, het tijdstip waarop de doorhaling ingaat en de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven.

Artikel 9

- 1 De accountantskamer informeert terstond na het doen van de uitspraak de Autoriteit Financiële Markten de beroepsorganisatie omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie dragen na uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging als bedoeld in artikel 47 zorg voor opname van de tuchtrechtelijke maatregel in de registers.

Hoofdstuk III De accountantskamer

Artikel 10

- 1 Er is een accountantskamer gevestigd te Zwolle.
- 2 De accountantskamer vormt uit haar midden kamers voor het vervullen van haar taak. Kamers kunnen ook buiten de vestigingsplaats zitting houden.
- 3 De accountantskamer stelt bij reglement nadere regels vast over haar werkwijze.

Artikel 11

- 1 De accountantskamer heeft een voorzitter, ten hoogste veertien leden en een secretaris.
- 2 De accountantskamer heeft ten hoogste dertig plaatsvervangende leden.
- 3 De accountantskamer kan een of meer plaatsvervangend-secretarissen hebben.
- 4 De voorzitter van de accountantskamer kan personen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, eerste volzin, aanwijzen als plaatsvervangend voorzitter.

Artikel 12

- 1 De voorzitter is rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast.
- 2 Van de leden is ten minste de helft rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. De overige leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
- 3 De plaatsvervangende leden zijn rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast, accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.
- 4 De secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen zijn personen die zijn aangewezen om werkzaamheden te verrichten die bij of krachtens wet aan de griffier bij een gerecht zijn opgedragen.

Artikel 13

- 1 De voorzitter, de leden en de plaatsvervangende leden worden op voordracht van Onze Minister bij koninklijk besluit benoemd voor een periode van zes jaren.
- 2 Aanwijzing van de secretaris geschiedt bij koninklijk besluit op voordracht van Onze Minister voor een periode van zes jaren.
- 3 De plaatsvervangend-secretarissen worden aangewezen door de voorzitter van de accountantskamer.
- 4 De aanwijzingen, bedoeld in het tweede en derde lid, eindigen van rechtswege met ingang van de datum dat de uitoefening van de functie van secretaris geen onderdeel meer uitmaakt van de werkzaamheden van de betreffende ambtenaar.

Artikel 14

- 1 De secretaris en de leden zijn voor hun werkzaamheden enkel verantwoording verschuldigd aan de accountantskamer.
- 2 Artikel 42 van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren is ten aanzien van de voorzitter de leden en de secretaris van overeenkomstige toepassing.
- 3 De artikelen 13a, 13b, uitgezonderd het eerste lid, onderdelen b en c, en vierde lid, en 13c tot en met 13g van de Wet op de rechterlijke organisatie zijn van overeenkomstige toepassing ten aanzien van gedragingen van de voorzitter en de leden, met dien verstande dat:
 - a. voor de overeenkomstige toepassing van die artikelen onder «het betrokken gerechtsbestuur» wordt verstaan: de voorzitter van de accountantskamer; en
 - b. de procureur-generaal niet verplicht is aan het verzoek, bedoeld in artikel 13a, te voldoen, indien de verzoeker redelijkerwijs onvoldoende belang heeft bij een onderzoek als bedoeld in datzelfde artikel.

Artikel 15

- 1 De voorzitter, de leden leggen voorafgaand aan de aanvang van hun werkzaamheden voor de accountantskamer de eed of belofte af. Het formulier voor de eed of belofte wordt als bijlage bij deze wet gevoegd.
- 2 De voorzitter legt de eed of belofte af ten overstaan van een plaatsvervangend-voorzitter.
- 3 De leden en de secretaris leggen de eed of belofte af ten overstaan van de voorzitter.
- 4 Bij een opvolgende benoeming binnen de accountantskamer van de voorzitter, een lid of de secretaris blijft de beëdiging achterwege.
- 5 De secretaris houdt een register waarin de koninklijke besluiten van de bij de accountantskamer benoemde personen en de formulieren van de eed/belofte worden bewaard.

Artikel 16

- 1 De voorzitter, de leden en de secretaris zijn geen lid van het bestuur van of werknemer bij de Autoriteit Financiële Markten, een klachtencommissie belast met het behandelen van klachten inzake externe accountants, accountants of de beroepsorganisatie. Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van functies of betrekkingen die zich niet verhouden tot het lidmaatschap van de accountantskamer.
- 2 Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan een verhouding van werkgever tot werknemer. Zij mogen niet met elkaar in de uitoefening van een beroep voor gemene rekening of onder gemeenschappelijke naam optreden.
- 3 Tussen de voorzitter, de leden en de secretaris mag niet bestaan de verhouding van echtgenoten of geregistreerde partners, bloed- of aanverwantschap tot de derde graad ingesloten.

Artikel 17

De voorzitter, de leden en de secretaris zijn verplicht tot geheimhouding van de gegevens waarover zij bij de uitoefening van hun taak de beschikking krijgen en waarvan zij het vertrouwelijke karakter kennen of redelijkerwijs moeten vermoeden, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hen tot mededeling verplicht of uit hun taak de noodzaak tot mededeling voortvloeit.

Artikel 18

- 1 Het lidmaatschap van de accountantskamer van de voorzitter, de leden en de secretaris vervalt van rechtswege indien zij ophouden te voldoen aan de vereisten voor benoeming. Het lidmaatschap eindigt voorts van rechtswege door het verstrijken van de benoemingstermijn van zes jaar. Na deze termijn is herbenoeming mogelijk.
- 2 De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen op eigen verzoek bij koninklijk besluit worden ontslagen.
- 3 De voorzitter, de leden en de secretaris worden in ieder geval bij koninklijk besluit ontslagen met ingang van de eerste dag van de maand volgend op die waarin zij de leeftijd van zeventig jaren hebben bereikt.
- 4 De voorzitter, de leden en de secretaris kunnen bij koninklijk besluit worden ontslagen overeenkomstig de artikelen 46c, onderdelen b en c, 46ca, eerste lid, onderdeel d, 46d, tweede lid, 46l, eerste en derde lid, en 46m van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren en indien zij wegens ziekte ongeschikt zijn voor hun taak, mits de ongeschiktheid twee jaar onafgebroken heeft geduurd en herstel binnen zes maanden na de termijn van twee jaar redelijkerwijs niet is te verwachten.
- 5 De voorzitter, leden en plaatsvervangende leden blijven na het einde van hun lidmaatschap bevoegd om deel te nemen aan de verdere behandeling van en de beslissing over klachten, aan de behandeling waarvan zij voor het einde van hun lidmaatschap reeds hebben deelgenomen.

Artikel 19

- 1 De voorzitter, de leden, de plaatsvervangende leden die rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast zijn, alsmede de secretaris en de plaatsvervangend-secretarissen, worden voor hun werkzaamheden bij de accountantskamer vrijgesteld.

- 2 Onze Minister compenseert het betrokken gerecht voor het vrijstellen van de personen, bedoeld in het eerste lid.
- 3 De overige leden en plaatsvervangende leden ontvangen van Onze Minister een vacatiegeld voor hun werkzaamheden voor de accountantskamer volgens bij ministeriële regeling te stellen regels.
- 4 De opgeroepen getuigen en deskundigen ontvangen ten laste van Onze Minister een vergoeding overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de Wet tarieven in strafzaken.

Artikel 20

- 1 De artikelen 14, eerste en tweede lid, en 15 tot en met 18 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter, de leden en de secretaris. Artikel 14, derde lid is van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter en de leden.
- 2 De artikelen 34 en 35 zijn van overeenkomstige toepassing op de plaatsvervangers van de voorzitter en de leden.

Artikel 21

- 1 Onze Minister draagt de kosten van de accountantskamer.
- 2 De accountantskamer stelt jaarlijks een begroting op van de in het daaropvolgende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
- 3 De begrotingsposten worden van een toelichting voorzien.
- 4 Tenzij de werkzaamheden waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, bevat de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar waarmee Onze Minister heeft ingestemd.
- 5 De accountantskamer zendt de begroting voor 1 december van het aan het begrotingsjaar voorafgaande jaar ter instemming aan Onze Minister.
- 6 De instemming kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Ingeval van gebleken strijdigheid wordt instemming niet onthouden dan nadat de accountantskamer in de gelegenheid is gesteld de begroting aan te passen, binnen een door Onze Minister te stellen redelijke termijn.
- 7 Wanneer Onze Minister niet met de begroting heeft ingestemd vóór 1 januari van het jaar waarop deze betrekking heeft, kan de accountantskamer, in het belang van een juiste uitvoering van haar taak, voor het aangaan van verplichtingen en het verrichten van uitgaven beschikken over ten hoogste drie twaalfde gedeeltes van de bedragen die bij de overeenkomstige onderdelen in de begroting van het voorafgaande jaar waren toegestaan.

Artikel 21a

Indien gedurende het jaar aanmerkelijke verschillen ontstaan of dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten dan wel inkomsten en uitgaven, doet de accountantskamer daarvan onverwijld mededeling aan Onze Minister onder vermelding van de oorzaak van de verschillen.

Artikel 21b

Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de inrichting van de begroting.

Artikel 21c

- 1 De accountantskamer stelt jaarlijks een jaarverslag op en zendt dit voor 1 april aan Onze Ministers.
- 2 Onze Minister kan regels stellen ten aanzien van de inhoud van het jaarverslag.

Artikel 21d

- 1 De secretaris van de accountantskamer bewaart en registreert de beslissingen van de accountantskamer en de beslissingen die het College op basis van de artikelen 43 tot en met 43j in hoger beroep heeft gedaan.

- 2 De secretaris van de accountantskamer verstrekt desgevraagd aan de accountantskamer en het College, de leden van de rechterlijke macht en de ambtenaren van het openbaar ministerie inlichtingen omtrent beslissingen.
- 3 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen omtrent het in het eerste en het tweede lid bepaalde nadere regels worden gesteld. Daarbij kunnen de in het eerste lid gestelde verplichtingen, voor zover zulks uit het oogpunt van een goede rechtsbedeling toelaatbaar is, worden beperkt.

Artikel 21e

De secretaris van de accountantskamer kan aan degene die daarom verzoekt, tegen betaling der kosten, afschriften van onherroepelijke beslissingen van de accountantskamer en het College verstrekken. Zodanige afschriften worden niet dan na machtiging van de voorzitter van het college dat de desbetreffende beslissing heeft gegeven, verstrekt. Een verzoek daartoe wordt alleen toegestaan ingeval de verzoeker heeft aangetoond dat hij daarbij belang heeft. In de afschriften worden de in de desbetreffende beslissingen vermelde namen, voornamen en woonplaatsen van de klagers, de getuigen en de deskundigen weggelaten. De namen, voornamen en woonplaatsen van degenen over wie is geklaagd worden weggelaten, voor zover hun belang door publicatie in het afschrift onevenredig kan worden geschaad.

Hoofdstuk IV Het tuchtgeding in eerste aanleg

Artikel 22

- 1 Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten:
 - a. als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van Wet toezicht accountantsorganisaties door een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van die wet, of
 - b. als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep door een accountant, door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van tien jaar is verstreken.
- 2 De beroepsorganisatie kan ingeval betrokkene is veroordeeld voor een strafbaar feit en dit feit raakt aan de werkzaamheden die een accountant verricht, de zaak binnen drie jaar na de veroordeling ahangig maken bij de accountantskamer door middel van een klaagschrift.
- 3 Het klaagschrift vermeldt de naam van de klager, de naam van betrokkene en de feiten waarvoor een tuchtrechtelijke maatregel wordt gevraagd. In het klaagschrift wordt vermeld of de klacht is voorgelegd aan de organisatie waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is, of aan een klachten- of geschillencommissie waarbij deze organisatie aangesloten is. Indien de klacht niet is voorgelegd, worden de redenen daarvoor in het klaagschrift vermeld. Bij het klaagschrift worden alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan de accountantskamer overgelegd.
- 4 De accountantskamer kan zaken over hetzelfde of een verwant onderwerp ter behandeling voegen en de de behandeling van gevoegde zaken splitsen.
- 5 Indien een klaagschrift is gebaseerd op artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep, maar tevens betrekking heeft op artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is de accountantskamer gehouden deze klacht ambtshalve aan te vullen. In alle andere gevallen kan de accountantskamer de klacht ambtshalve aanvullen. Betrokkene wordt in de gelegenheid gesteld om binnen een termijn van vier weken schriftelijk op de aangevulde klacht te reageren en zijn standpunt bekend te maken. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.

Artikel 23

- 1 De secretaris van de accountantskamer heft van de indiener van het klaagschrift een griffierecht van € 70,-. Het griffierecht komt ten bate van de Staat.
- 2 De secretaris wijst de indiener van het klaagschrift op de verschuldigdheid van het griffierecht en deelt hem mee dat het verschuldigde bedrag binnen vier weken na de dag van verzending van zijn mededeling dient te zijn bijgeschreven op de rekening van de accountantskamer. Indien het bedrag niet binnen

deze termijn is bijgeschreven, wordt de klacht niet-ontvankelijk verklaard, tenzij redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de klager in verzuim is geweest.

- 3 Indien de klacht wordt ingetrokken omdat betrokkene geheel of gedeeltelijk aan de klacht van de klager tegemoet is gekomen, wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene. Indien de klacht gegrond wordt verklaard wordt het door de klager betaalde griffierecht vergoed door betrokkene.
- 4 In afwijking van het eerste lid, wordt geen griffierecht geheven indien een klaagschrift wordt ingediend door de Autoriteit Financiële Markten, het openbaar ministerie, het Bureau Financieel Toezicht of de beroepsorganisatie.
- 5 Onze Minister kan het in het eerste lid genoemde bedrag wijzigen voor zover de consumentenprijsindex daartoe aanleiding geeft.

Artikel 24

Een lid dan wel plaatsvervangend lid van de accountantskamer dat accountant is, wordt ingeval tegen hem een klacht is ingediend, vervangen door een door de voorzitter aan te wijzen ander lid dan wel plaatsvervangend lid.

Artikel 25

- 1 De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van vier weken schriftelijk op de ingediende klacht te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
- 2 De voorzitter van de accountantskamer kan de klager verzoeken binnen vier weken schriftelijk op de reactie van betrokkene te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van de klager aan betrokkene.
- 3 De voorzitter van de accountantskamer kan betrokkene verzoeken binnen een termijn van twee weken schriftelijk op de reactie van de klager te reageren. De secretaris zendt een afschrift van de reactie van betrokkene aan de klager.
- 4 De voorzitter van de accountantskamer kan de termijn genoemd in de voorgaande leden verlengen indien het de voorzitter van de accountantskamer blijkt dat daar aanleiding toe is.

Artikel 25a

- 1 De secretaris van de accountantskamer doet periodiek opgave van ingediende klachten, met een beschrijving van de aard en inhoud van de klacht, aan:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten, voor zover het betreft klachten waarbij een vermoeden bestaat van een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties; en
 - b. de beroepsorganisatie, voor zover het betreft klachten waarbij een vermoeden bestaat van een handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.
- 2 Desgevraagd, of op last van de voorzitter van de accountantskamer, zendt de secretaris van de accountantskamer aan de in het eerste lid bedoelde instanties een afschrift van het klaagschrift en de reactie van betrokkene, de daarbij gevoegde stukken en eventuele aanvullingen daarop.
- 3 Op verzoek van de klager worden de processtukken, bedoeld in het tweede lid, in geanonimiseerde vorm aan de Autoriteit Financiële Markten of de beroepsorganisatie gezonden, zodat daaruit de persoonsgegevens van de klager en derden niet kunnen worden afgeleid. Alsdan wordt met betrekking tot die klacht de opgave, bedoeld in het eerste lid, eveneens in geanonimiseerde vorm gedaan.
- 4 De voorzitter van de accountantskamer kan op verzoek van de Autoriteit Financiële Markten of de beroepsorganisatie de behandeling van een klacht voor ten hoogste zes maanden opschorten indien deze instanties hebben aangegeven een onderzoek te verrichten of voornemens te zijn een onderzoek te verrichten naar het handelen of nalaten waarop de klacht betrekking heeft en dat onderzoek kan leiden tot het indienen van een klacht door deze instanties.

- 5 De voorzitter van de accountantskamer kan op verzoek van de instantie die overeenkomstig het derde lid heeft aangegeven een onderzoek te verrichten of voornemens te zijn een onderzoek te verrichten, de in het derde lid genoemde termijn met ten hoogste drie maanden verlengen, indien de voorbereiding van een klacht meer tijd vergt.
- 6 Van de opschorting van de behandeling of de verlenging van de in het derde lid genoemde termijn wordt mededeling gedaan aan de klager en betrokkene.

Artikel 26

- 1 De betrokkene wordt binnen een termijn van ten hoogste tien weken nadat de zaak bij de accountantskamer aanhangig is gemaakt opgeroepen om op een door de voorzitter te bepalen dag en uur ter zitting te verschijnen. De voorzitter van de accountantskamer kan deze termijn verlengen indien het hem blijkt dat daar aanleiding toe is.
- 2 De oproeping wordt ten minste vier weken voor de dag van de zitting aan de betrokkene gezonden en vermeldt de plaats van de zitting.
- 3 De oproeping gaat vergezeld van een afschrift van het in artikel 22 bedoelde klaagschrift en van alle op de zaak betrekking hebbende stukken.
- 4 De oproeping houdt in:
 - a. de namen, het beroep en de woonplaats van de ter zitting opgeroepen getuigen en deskundigen;
 - b. de mededeling dat de betrokkene bevoegd is getuigen en deskundigen ter zitting mede te brengen.
- 5 De secretaris van de accountantskamer stelt de klager ten minste vier weken voor de dag van de zitting op de hoogte van de dag en het tijdstip waarop de zitting plaatsvindt.

Artikel 27

- 1 De voorzitter van de accountantskamer kan bevelen dat betrokkene in persoon verschijnt.
- 2 Indien de betrokkene wiens persoonlijke verschijning is bevolen, niet op de oproeping verschijnt, kan de voorzitter van de accountantskamer de officier van justitie bij het arrondissementsparket Oost-Nederland verzoeken de betrokkene ter terechtzitting van de accountantskamer te dagvaarden en daarbij te voegen een bevel tot medebrenging.

Artikel 28

- 1 De zitting is openbaar.
- 2 De accountantskamer kan bepalen dat de behandeling van de zaak geheel of gedeeltelijk met gesloten deuren plaatsvindt indien een openbare behandeling een goede rechtspleging of de belangen van betrokkene, klager of derden ernstig zou schaden.
- 3 De accountantskamer houdt zitting met de voorzitter of een plaatsvervangend voorzitter en twee of vier leden of hun plaatsvervangers. Naast de voorzitter is het aantal rechterlijke en het aantal niet rechterlijke leden naar evenredigheid verdeeld.
- 4 Indien niet wordt voldaan aan hetgeen in het derde lid is bepaald, leidt dit tot nietigheid van de beslissing in de tuchtzaak.

Artikel 29

- 1 De voorzitter heeft de leiding van de zitting.
- 2 De secretaris houdt aantekening van het verhandelde ter zitting.
- 3 De secretaris maakt een proces-verbaal op van de zitting, indien de accountantskamer dit ambtshalve dan wel op verzoek van de betrokkene of de klager bepaalt en indien hoger beroep wordt ingesteld.
- 4 Het proces-verbaal bevat de namen van de voorzitter en de leden die de zaak behandelen, die van partijen en van hun vertegenwoordigers of gemachtigden die op de zitting zijn verschenen en van degenen die hen hebben bijgestaan, en die van de getuigen, deskundigen en tolken die op de zitting zijn verschenen.
- 5 Het proces-verbaal houdt een beschrijving in van hetgeen op de zitting met betrekking tot de zaak is voorgevallen.

- 6 Het proces-verbaal wordt door de voorzitter en de secretaris ondertekend.
- 7 Aan het proces-verbaal kunnen overgelegde pleitnotities worden gehecht.
- 8 De accountantskamer kan bepalen dat de verklaring van een partij, getuige of deskundige geheel in het proces-verbaal zal worden opgenomen. In dat geval wordt de verklaring onverwijld op schrift gesteld en aan de partij, getuige of deskundige voorgelezen. Deze mag daarin wijzigingen aanbrengen, die op schrift worden gesteld en aan de partij, getuige of deskundige worden voorgelezen. De verklaring wordt door de partij, getuige of deskundige ondertekend. Heeft ondertekening niet plaats, dan wordt de reden daarvan in het proces-verbaal vermeld.

Artikel 29a

- 1 De voorzitter van de accountantskamer kan, indien daarvoor gewichtige redenen bestaan, ambtshalve of op verzoek van klager of betrokkene bepalen dat tijdens de klachtprocedure ingediende stukken of gegeven inlichtingen dan wel onderdelen daarvan uitsluitend ter kennisneming van de partijen staan en niet door hen aan anderen mogen worden verstrekt of anderszins openbaar worden gemaakt.
- 2 Het eerste lid geldt niet ten aanzien van stukken of inlichtingen die partijen op grond van een wettelijk voorschrift verplicht zijn aan anderen te verstrekken of openbaar te maken, en stukken of inlichtingen die reeds openbaar zijn dan wel in de uitspraak van de accountantskamer of in hoger beroep van het College openbaar worden gemaakt.
- 3 De voorzitter van de accountantskamer kan, ambtshalve of op verzoek van klager of betrokkene een partij veroordelen tot betaling van een geldsom, dwangsom genaamd, voor het geval dat niet aan het eerste lid wordt voldaan, onverminderd het recht op schadevergoeding indien daartoe aanleiding is. De artikelen 611b tot en met 611i van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 30

In geval van intrekking van de klacht wordt de behandeling daarvan gestaakt, tenzij de accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend, moet worden voortgezet. In dat laatste geval wordt de klacht verder behandeld als ware deze afkomstig van:

- a. de Autoriteit Financiële Markten, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
- b. de beroepsorganisatie, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.

Artikel 31

- 1 De accountantskamer kan de behandeling ter zitting schorsen.
- 2 In het geval de behandeling ter zitting is geschorst, bepaalt de accountantskamer zo spoedig mogelijk het tijdstip waarop de behandeling wordt hervat en stelt de secretaris de betrokkene en de klager hiervan op de hoogte tenzij het tijdstip van de hervatting op de zitting door de accountantskamer reeds mondeling is vastgesteld en mondeling aan klager en de betrokkene is aangezegd. Indien zulks niet mondeling is aangezegd zijn het tweede tot en met het vijfde lid van artikel 26 van overeenkomstige toepassing, voor zover daaraan niet reeds eerder is voldaan.

Artikel 32

- 1 De accountantskamer sluit het onderzoek ter zitting, wanneer zij van oordeel is dat het is voltooid.
- 2 Voordat het onderzoek ter zitting wordt gesloten, heeft de betrokkene het recht voor het laatste het woord te voeren.
- 3 Indien de klacht door de accountantskamer overeenkomstig artikel 22, vijfde lid, ter zitting is aangevuld en een schriftelijke reactie van betrokkene daartoe aanleiding geeft, kan de accountantskamer besluiten de zitting te heropenen. De secretaris doet zo spoedig mogelijk mededeling daarvan aan betrokkene en de klager.

- 4 Zodra het onderzoek ter zitting is gesloten, deelt de voorzitter mee wanneer uitspraak zal worden gedaan.

Artikel 33

- 1 De betrokkene kan, tenzij de voorzitter van de accountantskamer beveelt dat hij in persoon zal verschijnen, zich op een terechtzitting doen vertegenwoordigen door een advocaat, indien deze aldaar verklaart daartoe gevolmachtigd te zijn, of wel door een daartoe bij bijzondere volmacht schriftelijk gevolmachtigde.
- 2 De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als gemachtigde toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer de zaak tot de volgende zitting aan.
- 3 De accountantskamer stelt de betrokkene van de aanhouding en de reden van de aanhouding in kennis en roept hem tevens op om op de voor de zaak bepaalde nadere zitting in persoon of bij een andere gemachtigde tegenwoordig te zijn.
- 4 De betrokkene kan zich te allen tijde door een raadsman doen bijstaan.
- 5 De accountantskamer kan weigeren bepaalde personen, die geen advocaat zijn, als raadsman toe te laten. Bij zodanige weigering houdt de accountantskamer op verzoek van de betrokkene de zaak tot een volgende zitting aan.

Artikel 34

Op verzoek van betrokkene of de klager, kan de voorzitter of elk van de leden die een zaak behandelen, worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de onpartijdigheid van de accountantskamer schade zou kunnen lijden. De artikelen 513 tot en met 515 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 35

Op grond van feiten en omstandigheden als bedoeld in artikel 34 kan een voorzitter of een lid die een zaak behandelt, verzoeken zich te mogen verschonen. De artikelen 517, tweede en derde lid, tot en met artikel 518 van het Wetboek van Strafvordering zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 36

- 1 De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager getuigen oproepen.
- 2 Ieder die als getuige is opgeroepen, is verplicht voor de accountantskamer te verschijnen. Artikel 27, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.
- 3 Met betrekking tot het horen van de getuigen en hun recht van verschoning zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
- 4 De voorzitter van de accountantskamer kan bepalen dat getuigen niet zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of de belofte. Zij leggen in dat geval de eed of de belofte af dat zij zullen zeggen de gehele waarheid en niets dan de waarheid.

Artikel 37

- 1 De accountantskamer kan ambtshalve of op verzoek van de betrokkene of de klager deskundigen benoemen, teneinde de accountantskamer voor te lichten, zo nodig, met opdracht een onderzoek in te stellen en de accountantskamer een verslag uit te brengen.
- 2 De deskundige is verplicht zijn taak onpartijdig en naar beste weten te verrichten. Ten aanzien van deskundigen en hun verhoor zijn de artikelen 217 tot en met 220 van het Wetboek van Strafvordering van overeenkomstige toepassing.
- 3 De accountantskamer kan de deskundige geheimhouding opleggen.

Artikel 38

- 1 De accountantskamer doet schriftelijk uitspraak. De uitspraak wordt ondertekend door de voorzitter en de secretaris.
- 2 De uitspraak houdt in de beslissing omtrent het opleggen van de tuchtrechtelijke maatregel, de gronden en de voorschriften waarop zij berust.
- 3 De accountantskamer kan een klacht niet-ontvankelijk verklaren.
- 4 De accountantskamer, dan wel de voorzitter daarvan, spreekt de beslissing, bedoeld in het tweede en het derde lid, in het openbaar uit.
- 5 In afwijking van het eerste lid, kan de accountantskamer na sluiting van het onderzoek ter zitting onmiddellijk mondeling uitspraak doen.
- 6 De secretaris maakt van de mondelinge uitspraak een proces-verbaal op.
- 7 De uitspraak wordt onverwijld aan de betrokkene, de klager, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie gezonden.

Artikel 38a

- 1 De voorzitter van de accountantskamer kan een klacht alvorens deze in behandeling te nemen doorsturen naar de instantie die daarvoor bij verordening van de beroepsorganisatie is aangewezen, in het geval de klacht zich daar naar haar oordeel toe leent en indien uit het klaagschrift blijkt, dat de klacht niet aan deze instantie is voorgelegd. De voorzitter van de accountantskamer kan hierbij zonodig toepassing geven aan artikel 25. De op de zaak betrekking hebbende stukken worden meegezonden met het klaagschrift.
- 2 Indien de voorzitter van de accountantskamer toepassing geeft aan het eerste lid, stelt hij de klager daarvan in kennis en vermeldt hij de bevoegdheid van de klager om na ommekomst van de behandeling door de betrokken instantie opnieuw een klacht bij de accountantskamer in te dienen. Artikel 38, eerste en vierde tot en met zevende lid, is van overeenkomstige toepassing.
- 3 De instantie waaraan de klacht overeenkomstig het eerste lid is toegezonden, behandelt de klacht overeenkomstig het bepaalde bij of krachtens de toepasselijke verordening van de beroepsorganisatie.

Artikel 39

- 1 Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of van onvoldoende gewicht is, kan de voorzitter de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
- 2 Indien naar het oordeel van de voorzitter van de accountantskamer een klacht gegrond is, maar geen andere tuchtmaatregel dan een waarschuwing, berisping of een geldboete dient te worden opgelegd, kan de voorzitter na betrokkene te hebben gehoord, de zaak zonder zitting afdoen. Artikel 38 is van overeenkomstige toepassing.
- 3 Tegen de uitspraak, bedoeld in het eerste en tweede lid, kan de betrokkene of de klager binnen zes weken na verzending van de uitspraak verzet doen. In dat geval vervalt de uitspraak en wordt de zaak verder overeenkomstig de artikelen 25 tot en met 38 behandeld.

Artikel 40

Vervallen.

Artikel 41

- 1 De accountantskamer is bij wijze van voorlopige voorziening bevoegd tot het opleggen een tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de betrokkene in de registers, op verzoek van:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn; of

- b. de beroepsorganisatie, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep en daardoor zwaarwegende belangen in het geding zijn.
- 2 De accountantskamer kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.
- 3 De secretaris van de accountantskamer stelt de Autoriteit Financiële Markten, de beroepsorganisatie en de betrokkene onverwijld in kennis van een beslissing tot tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid, dan wel tot opheffing daarvan.
- 4 Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.
- 5 Ingeval de accountantskamer naar aanleiding van de in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties of artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan zij de periode van tijdelijke doorhaling ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
- 6 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing, indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het uitoefenen van het beroep van betrokkene raakt.
- 7 In het geval de inschrijving tijdelijk wordt doorgehaald blijft betrokkene ter zake van handelingen en gedragingen, die gedurende de tijd, dat hij ingeschreven stond, hebben plaats gehad, aan tuchtrechtspraak onderworpen.
- 8 Tegen de bij wijze van voorlopige voorziening opgelegde maatregel van doorhaling staat beroep open bij het College. De artikelen 43 tot en met 43j zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 42

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 41, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. de accountantskamer op grond van artikel 41, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. de uitspraak van de accountantskamer onherroepelijk wordt; of
- c. de tijdelijke doorhaling in hoger beroep wordt vernietigd; of
- d. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 43i, eerste lid.

Hoofdstuk V Het beroep

Artikel 43

- 1 De betrokkene, de klager of de beroepsorganisatie kunnen ieder binnen zes weken na de dag van verzending van de uitspraak van de accountantskamer hoger beroep instellen bij het College, tenzij tegen die uitspraak verzet kan of kon worden gedaan.
- 2 Hoger beroep staat niet open tegen een tussenbeslissing van de accountantskamer of van de voorzitter van de accountantskamer, tegen de uitspraak, bedoeld in artikel 38a.
- 3 Het College informeert de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie, over het feit dat hoger beroep is ingesteld en vermeldt daarbij welke zaak het betreft.

Artikel 43a

- 1 Het hoger beroep wordt ingesteld door het indienen van een beroepschrift bij het College.
- 2 Het beroepschrift is ondertekend en bevat de gronden van het hoger beroep.
- 3 De griffier zendt binnen een week na ontvangst van het beroepschrift een afschrift daarvan aan de accountantskamer en aan de betrokkene, dan wel de klager of, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie.

Artikel 43b

De accountantskamer doet binnen drie weken na ontvangst van het afschrift van het beroepschrift, bedoeld in artikel 43a, derde lid, de stukken toekomen aan de griffier van het College.

Artikel 43c

- 1 Als het hoger beroep kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is, kan het College of de president zonder nader onderzoek door het College uitspraak doen. De uitspraak wordt onverwijld aan betrokkene, de klager, de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie gezonden.
- 2 Tegen de uitspraak, bedoeld in het eerste lid, kan betrokkene dan wel de klager of, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie binnen zes weken na de dag van verzending van de uitspraak verzet doen bij het College. Artikel 43a is van overeenkomstige toepassing.
- 3 Het College verklaart het verzet niet-ontvankelijk, ongegrond of gegrond. Indien het verzet gegrond wordt verklaard, vervalt de uitspraak en wordt de behandeling van de zaak voortgezet. De laatste zin van het eerste lid is van toepassing.
- 4 Als het hoger beroep kennelijk niet-ontvankelijk of ongegrond is, kan het College het verzet niet-ontvankelijk of ongegrond verklaren, echter niet dan na betrokkene dan wel de klager of, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie in de gelegenheid te hebben gesteld te worden gehoord.
- 5 De uitspraak op het verzet wordt onverwijld aan betrokkene, de klager, de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie gezonden.

Artikel 43d

- 1 Tenzij artikel 43c, eerste lid wordt toegepast, bepaalt de president de dag voor de behandeling van de zaak. De betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie worden uitgenodigd om op een in de uitnodiging te vermelden plaats en tijdstip op een zitting van het College te verschijnen.
- 2 Voor de behandeling ter terechtzitting worden de processtukken gedurende ten minste een week ter griffie of elders ter kosteloze inzage voor betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie dan wel voor hun gemachtigden nedergelegd. De nederlegging wordt door de griffier tijdig ter kennis van betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie gebracht.
- 3 De in het vorige lid bedoelde termijn kan met toestemming van betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie worden verkort.
- 4 Is de termijn niet in acht genomen, dan bepaalt het College een nieuwe rechtsdag, tenzij betrokkene in persoon of bij gemachtigde is verschenen. In dit laatste geval kan op zijn verzoek uitstel worden verleend.
- 5 In de gevallen, waarin op de terechtzitting de behandeling van de zaak voor een bepaalde tijd wordt uitgesteld of geschorst, wordt geen nieuwe kennisgeving gedaan.

Artikel 43e

- 1 Op het rechtsgeding zijn de artikelen 28, eerste en tweede lid, 29, 31 tot en met 35, 36, eerste, derde en vierde lid en 37 van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat:
 - a. in de artikelen 29 en 34, 36, eerste, derde en vierde lid en 37, in plaats van «betrokkene of de klager» wordt gelezen: betrokkene, de klager of, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie;
 - b. in artikel 31 in plaats van «de betrokkene en de klager» wordt gelezen: de betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie, en de termijn genoemd in artikel 26, tweede en vijfde lid, twee weken bedraagt;
 - c. in artikel 33 voor «de betrokkene» tevens wordt gelezen: de klager of, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie.
- 2 Het College houdt zitting met drie of vijf leden, onder wie de voorzitter of een plaatsvervangend voorzitter.

- 3 Ieder, die als getuige is opgeroepen, is verplicht voor het College te verschijnen. Artikel 27, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat in plaats van «arrondissementsparket Oost-Nederland» wordt gelezen: arrondissementsparket Den Haag.

Artikel 43f

Aan betrokkene, de klager en, indien de beroepsorganisatie partij is in het hoger beroep, de beroepsorganisatie dan wel aan hun gemachtigden en aan de raadsman wordt de gelegenheid gegeven het woord te voeren en de gronden van het hoger beroep toe te lichten.

Artikel 43g

Na de behandeling van de zaak ter terechtzitting bepaalt de voorzitter de dag voor de uitspraak, tenzij het College onmiddellijk mondeling uitspraak doet.

Artikel 43h

- 1 Het College verklaart het hoger beroep niet-ontvankelijk, ongegrond of gegrond.
- 2 Indien het College niet voldoende is ingelicht, kan het bevelen, dat de behandeling der zaak op een nader te bepalen datum zal worden hervat.

Artikel 43i

- 1 Indien het College het hoger beroep gegrond verklaart, vernietigt het de uitspraak van de accountantskamer. In dat geval doet het College de zaak zelf af of verwijst haar naar de accountantskamer om haar af te doen met inachtneming van de beslissing van het College.
- 2 Indien een nader onderzoek noodzakelijk is en het College de zaak zelf afdoet, geschiedt de oproeping overeenkomstig artikel 26.

Artikel 43j

- 1 Het College doet schriftelijk uitspraak.
- 2 De uitspraak houdt in de beslissing omtrent het opleggen van de tuchtrechtelijke maatregel, de gronden en de voorschriften waarop zij berust.
- 3 Het College spreekt de beslissing, bedoeld in het tweede lid, in het openbaar uit.
- 4 In afwijking van het eerste lid kan het College na sluiting van het onderzoek ter zitting onmiddellijk mondeling uitspraak doen.
- 5 Van de mondelinge uitspraak wordt door de griffier een proces-verbaal opgemaakt.
- 6 De uitspraak wordt onverwijld aan betrokkene, de klager, de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie gezonden.

Artikel 44

- 1 Het College is bij wijze van voorlopige voorziening bevoegd tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de betrokkene in de registers:
 - a. de Autoriteit Financiële Markten, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen dat hij heeft gehandeld of heeft nagelaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn;
 - b. de beroepsorganisatie, ingeval jegens de betrokkene een ernstig vermoeden is gerezen van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep en daardoor zwaarwegende openbare belangen in het geding zijn.
- 2 Het College kan tot en met het moment van de uitspraak de tijdelijke doorhaling opheffen.
- 3 De griffier stelt de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten, de beroepsorganisatie en de betrokkene onverwijld in kennis van een beslissing tot tijdelijke doorhaling als bedoeld in het eerste lid, dan wel tot opheffing daarvan.
- 4 Over het voornemen tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving wordt de betrokkene gehoord.

- 5 Ingeval het College naar aanleiding van de in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties of artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep, bedoelde overtredingen beslist tot het opleggen van een tijdelijke doorhaling van de inschrijving gedurende een bepaalde termijn, kan het de periode van de tijdelijke doorhaling van de inschrijving ingevolge het eerste lid in mindering brengen op die termijn.
- 6 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing indien tegen betrokkene een strafrechtelijke vervolging ter zake van een misdrijf is ingesteld en het misdrijf mede het beroep van betrokkene raakt.
- 7 In het geval de inschrijving tijdelijk wordt doorgehaald blijft betrokkene ter zake van handelingen en gedragingen, die gedurende de tijd, dat hij ingeschreven stond, hebben plaats gehad, aan tuchtspraak onderworpen.

Artikel 45

De tijdelijke doorhaling van de inschrijving, bedoeld in artikel 44, eerste lid, vervalt op het moment dat:

- a. het College op grond van artikel 44, tweede lid, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- b. het College de zaak zelf afdoet op grond van artikel 43i, eerste lid; of
- c. de accountantskamer, nadat de zaak op grond van artikel 43i, eerste lid, ter afdoening naar de accountantskamer is verwezen, de tijdelijke doorhaling opheft; of
- d. het vonnis van de accountantskamer onherroepelijk wordt nadat de accountantskamer de zaak die op grond van artikel 43i, eerste lid, ter afdoening naar de accountantskamer verwezen is, heeft behandeld.

Artikel 46

- 1 Het College informeert terstond na het doen van de uitspraak de accountantskamer, de Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie omtrent de naam van betrokkene en de aard van de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten en de beroepsorganisatie dragen na uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging als bedoeld in artikel 47, zorg voor opname van de tuchtrechtelijke maatregel in de registers.

Hoofdstuk VI De tenuitvoerlegging

Artikel 47

De tenuitvoerlegging van uitspraken van de accountantskamer en van het College geschiedt op last van de voorzitter van de accountantskamer. Tegen deze last staat geen voorziening open.

Artikel 48

- 1 Een uitspraak wordt, met uitzondering van uitspraken als bedoeld in de artikelen 41 en 44, niet ten uitvoer gelegd voordat deze onherroepelijk is, tenzij de accountantskamer vanwege zwaarwegende openbare belangen verklaart dat de uitspraak uitvoerbaar bij voorraad is.
- 2 Indien een hoger beroep is ingesteld tegen een uitspraak van de accountantskamer dat uitvoerbaar bij voorraad is verklaard, kan het College op verzoek van de betrokkene de tenuitvoerlegging van die uitspraak schorsen.

Hoofdstuk VII Wijziging in andere wetten

Artikel 49

[Wijzig de Wet op de Accountants-administratieconsulenten.]

Artikel 50

[Wijzig de Wet op de Registeraccountants.]

Artikel 50a

[Wijzig de Wet toezicht accountantsorganisaties.]

Hoofdstuk VIII Slot- en overgangsbepalingen

Artikel 51

Artikel 22, eerste lid, is niet van toepassing op handelen of nalaten dat heeft plaatsgevonden voor het tijdstip van inwerkingtreding van artikel III, onderdeel A, van de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties, indien de termijn waarbinnen op grond van artikel 22, eerste lid, zoals dat voor bedoeld tijdstip luidde, ter zake van dat handelen of nalaten een klacht kon worden ingediend bij de accountantskamer, op dat tijdstip reeds was verstreken.

Artikel 52 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 53

De artikelen van deze wet treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel 54

Deze wet wordt aangehaald als: Wet tuchtrechtspraak accountants.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage, 27 juni 2008

Beatrix

De Minister van Justitie,

E. M. H. Hirsch Ballin

De Minister van Financiën,

W. J. Bos

Uitgegeven de *tweeëntwintigste* juli 2008

De Minister van Justitie,

E. M. H. Hirsch Ballin

Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte

Hoofdstuk 2 Toegang tot de markt

Afdeling 2.1 Vergunning

Afdeling 2.2 Verval en intrekking van de vergunning

Afdeling 2.3 Het register

Afdeling 2.4 Auditorganisaties van een derde land en auditors van een derde land

Afdeling 2.5 Auditkantoren uit andere lidstaten

Hoofdstuk 3 De accountantsorganisatie en de externe accountant

Afdeling 3.1 De accountantsorganisatie

Afdeling 3.2 De externe accountant

Hoofdstuk 4 Rekening en verantwoording van de Autoriteit Financiële Markten

Hoofdstuk 5 Toezicht en handhaving

Paragraaf 5.1 Toezicht op de naleving

Paragraaf 5.2 Handhaving

Paragraaf 5.3 Beroep

Hoofdstuk 5a Geheimhoudingsplicht

Hoofdstuk 5b Samenwerking nationaal

Hoofdstuk 5c Samenwerking internationaal

Afdeling 5c.1 Samenwerking met toezichhoudende instanties van andere lidstaten

Afdeling 5c.2 Samenwerking met toezichhoudende instanties van staten die geen lidstaat zijn

Afdeling 5c.3 Samenwerking en uitwisseling van gegevens met Europese instanties

Hoofdstuk 6 Openbare waarschuwing en publicatie van handhavingsmaatregelen

Hoofdstuk 7 Wijzigingen andere wetten

Paragraaf 7.1 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Paragraaf 7.2 Ministerie van Financiën

Paragraaf 7.3 Ministerie van Justitie

Hoofdstuk 8 Evaluatiebepaling en overgangs- en slotbepalingen

Wet van 19 januari 2006, houdende het toezicht op accountantsorganisaties (Wet toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben dat het met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring en de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten wenselijk is dat regels worden gesteld voor accountantsorganisaties en accountants die wettelijke controles verrichten en dat onafhankelijk publiek toezicht wordt gehouden op de naleving van die regels;

Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Hoofdstuk 1 Definities en reikwijdte

Artikel 1

- 1 In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt – voor zover niet anders is bepaald – verstaan onder:
 - a. accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden;
 - b. accountantsverklaring: een schriftelijke mededeling inhoudende de uitkomst van een wettelijke controle;
 - c. auditkantoor: onderneming of instelling die door de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn;
 - d. Autoriteit Financiële Markten: de Stichting Autoriteit Financiële Markten;
 - e. controlecliënt: de onderneming of instelling die aan een accountantsorganisatie opdracht geeft tot een wettelijke controle;
 - f. externe accountant: de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of auditkantoor en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle;
 - g. lidstaat: een staat die lid is van de Europese Unie alsmede een staat, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;
 - h. auditorganisatie van een derde land: onderneming of instelling die de controle uitvoert van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig artikel 3 van de richtlijn in een lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn;
 - i. auditor van een derde land: natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een auditorganisatie van een derde land en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en die niet als gevolg van een toelating overeenkomstig artikel 3 of 44 van de richtlijn in een lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn;
 - j. netwerk: samenwerkingsverband waartoe een accountantsorganisatie behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:
 - 1°. gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 - 2°. gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;

- 3°. een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 - 4°. een gemeenschappelijke merknaam; of
 - 5°. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
 - k. Onze Minister: Onze Minister van Financiën;
 - l. 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 bank 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 verzekeraar als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht met zetel in Nederland, niet zijnde een verzekeraar met beperkte risico-omvang als bedoeld in dat artikel;
 - 5°. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën;
 - m. richtlijn: richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157);
 - n. toezichthoudende instantie: overheidsinstantie of van overheidswege aangewezen instantie, die is belast met het toezicht op auditkantoren of auditorganisaties van een derde land;
 - o. vrijwillige controle: een niet bij of krachtens de wet verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle;
 - p. wettelijke controle: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij deze wet genoemde wettelijke bepalingen; of
 - q. EU-verordening: verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158).
- 2 De bijlage, bedoeld in het eerste lid, onderdeel p, kan worden gewijzigd bij algemene maatregel van bestuur.

Artikel 2

- 1 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aangewezen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring.
- 2 Op de wettelijke controle van aangewezen categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen als bedoeld in het eerste lid zijn de bepalingen betreffende wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang uit de verordening van overeenkomstige toepassing voor zover daar bij of krachtens deze wet niet van wordt afgeweken.

Artikel 3

Bij algemene maatregel van bestuur, op voordracht van Onze Minister en Onze Minister wie het mede aangaat, kunnen vrijwillige controles worden aangewezen waarop deze wet van toepassing is.

Artikel 4

De voordracht voor een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in de artikelen 2, 3, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, derde lid, 21, tweede lid, 22, 25, 25a, derde lid, 26, tweede en derde lid, en 28 wordt niet eerder gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide kamers der Staten-Generaal is overgelegd.

Artikel 4a

De hoofdstukken 3, en 5 tot en met 6 zijn van overeenkomstige toepassing op accountantsorganisaties die controleverklaringen afgeven betreffende de jaarlijkse of geconsolideerde financiële overzichten van een vennootschap die haar statutaire zetel buiten de Europese Unie heeft en waarvan de verhandelbare effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt in een lidstaat.

Hoofdstuk 2 Toegang tot de markt

Afdeling 2.1 Vergunning

Artikel 5

- 1 Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen.
- 2 Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
 - b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
 - c. de Auditdienst Rijk als bedoeld in artikel 1.1 van de Comptabiliteitswet 2016;
 - d. auditkantoren die op grond van artikel 12e zijn ingeschreven in het in artikel 11 bedoelde register.

Artikel 6

- 1 De Autoriteit Financiële Markten verleent een vergunning aan een aanvrager die geen accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 5, tweede lid, is, en die heeft aangetoond dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.2 en afdeling 3.2 bepaalde.
- 2 Indien de aanvrager voornemens is tevens wettelijke controles te verrichten bij organisaties van openbaar belang, toont de aanvrager bovendien aan dat hijzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden externe accountants voldoen aan het bij of krachtens paragraaf 3.1.3 bepaalde. Indien is voldaan aan het bepaalde in de vorige volzin, vermeldt de Autoriteit Financiële Markten in de vergunning dat deze mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten kan aan een vergunning voorschriften verbinden en beperkingen stellen.
- 4 Met toepassing van artikel 28, eerste lid, laatste zinsnede, van de Dienstenwet is paragraaf 4.1.3.3. van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing op de aanvraag om een vergunning als bedoeld in artikel 5, eerste lid.

Artikel 7

De vergunning is niet overdraagbaar.

Artikel 8

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag voor een vergunning wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, de bescheiden die daarbij worden overgelegd, de voorschriften die aan de vergunning worden verbonden en de beperkingen die aan de vergunning gesteld kunnen worden.

Afdeling 2.2 Verval en intrekking van de vergunning

Artikel 9

De vergunning vervalt indien de accountantsorganisatie waaraan de vergunning is verleend ophoudt te bestaan.

Artikel 10

De Autoriteit Financiële Markten kan de voorschriften en beperkingen, bedoeld in artikel 6, derde lid, wijzigen, aanvullen of intrekken, of alsnog voorschriften verbinden of beperkingen stellen aan een vergunning, of de vergunning intrekken of beperken:

- a. op verzoek van de houder;
- b. indien de houder naar later blijkt bij de aanvraag onjuiste of onvolledige gegevens heeft verstrekt, en kennis omtrent de juiste en volledige gegevens tot een andere beslissing zou hebben geleid;
- c. indien de houder omstandigheden of feiten heeft verzwegen op grond waarvan, indien zij zich hadden voorgedaan of bekend waren geweest op het tijdstip waarop de vergunning werd verleend, de vergunning zou zijn geweigerd;
- d. indien de houder in staat van faillissement is komen te verkeren of surseance van betaling heeft verkregen of indien ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard of indien door een rechterlijke beschikking één of meer goederen van de houder onder bewind als bedoeld in de artikelen 380, 409 of 431 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek zijn gesteld of indien de ondercuratelestelling van de houder is uitgesproken;
- e. indien zich omstandigheden voordoen of feiten bekend worden welke ertoe leiden of zouden kunnen leiden dat de formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie in zodanige mate ondoorzichtig wordt dat deze een belemmering zou vormen voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de accountantsorganisatie;
- f. indien de houder niet meer voldoet aan bij of krachtens deze wet gestelde regels;
- g. de houder gedurende een periode van 36 maanden geen gebruik van de vergunning heeft gemaakt.

Afdeling 2.3 Het register

Artikel 11

- 1 De Autoriteit Financiële Markten houdt een openbaar register waarin vergunninghoudende accountantsorganisaties, auditkantoren die voldoen aan artikel 12e, auditorganisaties van een derde land die voldoen aan artikel 12c, eerste lid, daarbij werkzame of daaraan verbonden auditors van een derde land die betrokken zijn bij het afgeven van verklaringen als bedoeld in artikel 12b, en externe accountants worden ingeschreven. Een externe accountant wordt ingeschreven op voordracht van de accountantsorganisatie of het auditkantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en indien hij voldoet aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. Een auditor van een derde land wordt ingeschreven op voordracht van de auditorganisatie van een derde land waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten draagt zorg voor het goed functioneren van het register. Het register vermeldt de aan de vergunning van de accountantsorganisatie verbonden voorschriften en de daaraan gestelde beperkingen.
- 3 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot:
 - a. de inrichting en de werking van het register; en
 - b. andere gegevens over de accountantsorganisaties, auditorganisaties van een derde land, externe accountants en auditors van een derde land die in het register worden opgenomen.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten vermeldt in het register de tuchtrechtelijke maatregelen die jegens de externe accountant zijn opgelegd en het tijdstip waarop deze zijn ingegaan en, voor zover van toepassing, het tijdstip waarop deze eindigen. Bij elke tuchtrechtelijk maatregel tot doorhaling van een inschrijving, wordt de datum van de doorhaling vermeld. Indien de vermelding betrekking heeft op een externe

- accountant die een wettelijke auditor is als bedoeld in artikel 27, stelt de Autoriteit Financiële Markten de toezichthoudende instantie in de lidstaat waar de wettelijke auditor is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn, van deze vermelding onverwijld in kennis.
- 5 De Autoriteit Financiële Markten verwijdt de tuchtrechtelijke maatregel uit het register nadat tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.
 - 6 Onverminderd het vijfde lid wordt een tuchtrechtelijke maatregel tot tijdelijke doorhaling van de inschrijving in het register tot vijf jaar na het einde van de maatregel in het register vermeld.
 - 7 De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de accountantsorganisatie in het register door zodra de vergunning is ingetrokken of vervallen.
 - 8 De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register tijdelijk door indien de accountantskamer de maatregel van tijdelijke doorhaling heeft opgelegd.
 - 9 De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van de externe accountant in het register door:
 - a. indien de vergunning van de accountantsorganisatie is ingetrokken of vervallen;
 - b. indien de accountantskamer de maatregel tot doorhaling van de inschrijving heeft opgelegd;
 - c. op verzoek van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
 - d. op verzoek van de externe accountant;
 - e. indien de externe accountant is overleden;
 - f. indien de inschrijving van de externe accountants in het register, bedoeld in artikel 36, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep is doorgehaald;
 - g. indien de externe accountant, die een wettelijke auditor is als bedoeld in artikel 27, niet langer als wettelijke auditor door de toezichthoudende instantie in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn.
 - 10 Indien de Autoriteit Financiële Markten een vergunning intrekt van een accountantsorganisatie die als auditkantoor in de zin van de richtlijn is ingeschreven in het openbaar register in een andere lidstaat, doet de Autoriteit Financiële Markten daarvan met opgave van de redenen voor de intrekking mededeling aan de toezichthoudende instantie in die lidstaat.
 - 11 De Autoriteit Financiële Markten kan de inschrijving van een auditorganisatie van een derde land in het register doorhalen, indien deze niet langer voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.
 - 12 De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditorganisatie van een derde land in het register door, indien deze een vergunning heeft verkregen als bedoeld in artikel 5 of geen gevolg heeft gegeven aan een aanwijzing als bedoeld in artikel 52.
 - 13 Een doorhaling in het register als bedoeld in het achtste of negende lid tast het rechtsgevolg van reeds door de desbetreffende auditorganisatie afgegeven verklaringen als bedoeld in artikel 12b niet aan.
 - 14 De Autoriteit Financiële Markten haalt de inschrijving van een auditor van een derde land in het register door:
 - a. indien zij de inschrijving in het register van de auditorganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan deze is verbonden doorhaalt;
 - b. op verzoek van de auditorganisatie van een derde land waarbij de auditor van een derde land werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
 - c. indien de auditor van een derde land niet meer als zodanig optreedt dan wel niet meer bevoegd is als zodanig op te treden;
 - d. op verzoek van de auditor van een derde land; of
 - e. indien de auditor van een derde land is overleden.

Artikel 12

Aan een ieder wordt kosteloos inzage verleend in het register. De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan een ieder desgevraagd, tegen betaling van de kostprijs, afschriften uit het register.

Afdeling 2.4 Auditorganisaties van een derde land en auditors van een derde land

Artikel 12a

De artikelen 12b en 12c zijn niet van toepassing op ondernemingen of instellingen waaraan een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 5.

Artikel 12b

- 1 Een door een auditorganisatie van een derde land of een auditor van een derde land afgegeven verklaring omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van een onderneming met zetel in een staat die geen lidstaat is en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht in Nederland, heeft uitsluitend rechtsgevolg in Nederland indien de auditorganisatie van een derde land onderscheidenlijk de auditor van een derde land is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11.
- 2 Het eerste lid is niet van toepassing op een auditorganisatie van een derde land die verklaringen als bedoeld in dat lid afgeeft, indien:
 - a. de Commissie van de Europese Gemeenschappen het desbetreffende derde land een overgangsperiode als bedoeld in artikel 46, tweede lid, vierde volzin, van de richtlijn heeft toegekend en ter zake van de gelijkwaardigheid van het stelsel van toezicht en handhaving van het derde land een besluit neemt als bedoeld in artikel 46, tweede lid, tweede volzin, van de richtlijn; en
 - b. de auditorganisatie een aanvraag tot inschrijving in het register heeft ingediend in overeenstemming met het bij of krachtens artikel 12c, tweede lid, bepaalde.
- 3 Het tweede lid is van toepassing totdat onherroepelijk op de aanvraag tot inschrijving is beslist.

Artikel 12c

- 1 De Autoriteit Financiële Markten draagt, op aanvraag, zorg voor de inschrijving in het register, bedoeld in artikel 11, van een auditorganisatie van een derde land die aantoonst dat:
 - a. zij verklaringen afgeeft als bedoeld in artikel 12b, tenzij het betreft verklaringen omtrent de controle van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening van ondernemingen die uitsluitend effecten als bedoeld in onderdeel b van de definitie van effect in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht uitgeven die zijn toegelaten tot de handel op een in dat artikel bedoelde gereguleerde markt in Nederland met een nominale waarde per effect op de datum van uitgifte van ten minste:
 - 1°. € 50.000 of, in het geval van effecten in een andere valuta, met een nominale waarde per effect die op de datum van uitgifte ten minste gelijkwaardig is aan € 50.000, indien de effecten zijn toegelaten tot de gereguleerde markt voor 31 december 2010, of
 - 2°. € 100.000 of, in het geval van effecten in een andere valuta, een nominale waarde per effect hebben die op de datum van uitgifte ten minste gelijkwaardig is aan € 100.000, indien de effecten zijn toegelaten tot de gereguleerde markt op of na 31 december 2010;
 - b. zij voldoet aan regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens artikel 15, eerste lid, 16, eerste en tweede lid, en 19 bepaalde;
 - c. de controles, bedoeld in artikel 12b, worden uitgevoerd in overeenstemming met de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, of gelijkwaardige controlestandaarden en overeenkomstig regels die gelijkwaardig zijn aan het bij of krachtens de artikelen 19, 25 en 25a bepaalde; en
 - d. zij op haar website een transparantieverslag publiceert dat de in artikel 13 van de EU-verordening bedoelde informatie bevat of aantoonst dat zij aan gelijkwaardige openbaarmakingseisen voldoet.
- 2 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving wordt ingediend, de gegevens die daarbij worden verstrekt, en de bescheiden die daarbij worden overgelegd.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden op een aanvraag als bedoeld in het eerste lid. In afwachting van een besluit van de Commissie van de Europese Gemeenschappen als bedoeld in de artikelen 45, zesde lid, en 46, tweede lid, van de richtlijn kan de Autoriteit Financiële

Markten de beslissing opschorten tot twaalf maanden nadat de Commissie van de Europese Gemeenschappen een besluit heeft genomen.

Artikel 12d

- 1 De artikelen 48a, 52, 64, 65, en 66 en de hoofdstukken 5A en 5B zijn van overeenkomstige toepassing ten aanzien van auditorganisaties van een derde land die ingevolge artikel 12c zijn ingeschreven in het register, met dien verstande dat de in artikel 64 bedoelde openbare waarschuwing kan worden uitgevaardigd, indien de auditorganisatie van een derde land niet voldoet aan de in artikel 12c, eerste lid gestelde eisen voor inschrijving in het register.
- 2 Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat artikel 48a niet van toepassing is op auditorganisaties van een derde land, indien in de voorafgaande drie jaar een beoordeling als bedoeld in artikel 45, derde lid, van de richtlijn is uitgevoerd door een toezichthoudende instantie van:
 - a. een andere lidstaat; of
 - b. een staat niet zijnde een lidstaat die beschikt over een stelsel van toezicht en handhaving dat gelijkwaardig is aan dat op grond van deze wet, voor zover de Autoriteit Financiële Markten met de desbetreffende toezichthoudende instantie op basis van wederkerigheid een overeenkomst als bedoeld in artikel 63j, tweede lid, onderdeel d, heeft gesloten.
- 3 Bij de ministeriële regeling, bedoeld in het tweede lid, kan op basis van wederkerigheid tevens worden bepaald dat de artikelen 12c, eerste lid, 52, 64, 65 en 66 geheel of gedeeltelijk niet van toepassing zijn ten aanzien van auditorganisaties van een derde land met zetel in een bij die regeling aangewezen staat die geen lidstaat is.

Afdeling 2.5 Auditkantoren uit andere lidstaten

Artikel 12e

- 1 Een auditkantoor kan een wettelijke controle verrichten indien de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle voldoet aan artikel 27.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten draagt, op aanvraag, zorg voor de inschrijving in het register, bedoeld in artikel 11, van een auditkantoor als bedoeld in het eerste lid.
- 3 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de wijze waarop de aanvraag tot inschrijving wordt ingediend en de bescheiden en gegevens die daarbij worden overgelegd.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten doet aan de toezichthoudende instantie in de lidstaat waar het auditkantoor is toegelaten mededeling van het besluit tot inschrijving in het register.

Artikel 12f

De artikelen 14, 19, 20, 23, 24 en 24b en de hoofdstukken 5 tot en met 6, met uitzondering van de artikelen 48a en 49a, zijn van overeenkomstige toepassing op auditkantoren die overeenkomstig artikel 12e wettelijke controles verrichten.

Hoofdstuk 3 De accountantsorganisatie en de externe accountant

Afdeling 3.1 De accountantsorganisatie

Paragraaf 3.1.1 Toepassingsbereik

Artikel 13

De voorschriften in deze afdeling, met uitzondering van artikel 21a, zijn van toepassing op accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend.

Paragraaf 3.1.2 Algemene voorschriften

Artikel 14

De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde.

Artikel 14a

De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat tekortkomingen met betrekking tot een wettelijke controle worden hersteld.

Artikel 15

- 1 De betrouwbaarheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen staat buiten twijfel.
- 2 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de betrouwbaarheid van de in het eerste lid bedoelde personen.

Artikel 16

- 1 Het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie wordt in meerderheid bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze personen aan deze regels.
- 2 De natuurlijke personen die het dagelijks beleid bepalen van een accountantsorganisatie met een vergunning die niet mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang zijn deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.
- 3 De natuurlijke personen die het dagelijks beleid bepalen van een accountantsorganisatie met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang zijn geschikt in verband met de uitoefening van het bedrijf van de accountantsorganisatie.
- 4 Indien een accountantsorganisatie als bedoeld in het derde lid onderdeel uitmaakt van een netwerk, zijn de natuurlijke personen die het dagelijks beleid bepalen van het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie eveneens geschikt in verband met de uitoefening van het bedrijf van de tot het netwerk behorende accountantsorganisatie.
- 5 De personen die belast zijn met het interne toezicht, bedoeld in artikel 22a, derde lid, zijn geschikt in verband met de uitoefening van dit toezicht.
- 6 De accountantsorganisatie meldt wijzigingen ten aanzien van personen als bedoeld in het derde, vierde en vijfde lid aan de Autoriteit Financiële Markten. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de daarbij te volgen procedures en te verstrekken gegevens, alsmede regels ten aanzien van de voorwaarden waaronder de wijzigingen ten uitvoer mogen worden gelegd.

Artikel 16a

Natuurlijke personen die het dagelijks beleid bepalen van een accountantsorganisatie met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, verrichten geen andere werkzaamheden dan die van dagelijks beleidsbepaler van de accountantsorganisatie, tenzij hiervoor voorafgaande goedkeuring is verleend door het orgaan, bedoeld in artikel 22a, derde lid.

Artikel 16b

De meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door:

- a. accountantsorganisaties;

- b. auditkantoren; of
- c. natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

Artikel 17

De formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie vormt geen belemmering voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de naleving van het bij of krachtens deze wet bepaalde door de accountantsorganisatie.

Artikel 18

- 1 De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 2 Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant.
- 3 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 18a

Een accountantsorganisatie legt gedragsregels en procedures vast, die waarborgen dat belangrijke controletaken niet op zodanige wijze worden uitbesteed dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing of een belemmering vormt voor adequaat toezicht op de naleving van deze wet of de verordening.

Artikel 18b

- 1 Een accountantsorganisatie heeft een passend beloningsbeleid, ook ten aanzien van winstdeling, dat voldoende prestatieprikkels bevat om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren.
- 2 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld ten aanzien van een passend beloningsbeleid.

Artikel 19

- 1 Een accountantsorganisatie is onafhankelijk van de controlecliënt waarbij zij een wettelijke controle verricht en niet betrokken bij de besluitvorming van de controlecliënt, waarbij de onafhankelijkheid in ieder geval vereist is gedurende de periode waarop de te controleren financiële verantwoording betrekking heeft en gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt verricht.
- 2 De accountantsorganisatie neemt maatregelen om te waarborgen dat bij het verrichten van een wettelijke controle haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of andere directe of indirecte relatie waarbij zij, de externe accountant die de controle verricht, of, voor zover van toepassing, een ander onderdeel van het netwerk, beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, of andere personen werkzaam onder haar verantwoordelijkheid, betrokken is of zijn.
- 3 De accountantsorganisatie accepteert geen opdracht tot een wettelijke controle, of beëindigt deze opdracht, indien sprake is van relaties als bedoeld in het tweede lid, die invloed kunnen hebben op de uitkomsten van de wettelijke controle, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de door de accountantsorganisatie getroffen maatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie in het gedrang komt.
- 4 De accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen nadere regels ter zake van haar onafhankelijkheid.
- 5 De accountantsorganisatie legt de ingevolge het tweede of derde lid genomen maatregelen vast.

Artikel 19a

Een accountantsorganisatie treft onverwijld gepaste maatregelen indien een accountantsverklaring of een onderdeel daarvan niet voldoet aan de eisen van artikel 393, vijfde lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of, voor zover het gaat om de wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, artikel 10 van de EU-verordening.

Artikel 20

- 1 Een accountantsorganisatie die bij het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover zij bij of krachtens wettelijk voorschrift of bij de EU-verordening tot mededeling verplicht is.
- 2 Een accountantsorganisatie kan, in afwijking van het eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan derden, indien artikel 26, vijfde lid, van toepassing is, of aan organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, voor zover die gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de in dat lid bedoelde beoordeling.
- 3 Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle, niet zijnde een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt, waaronder de meest recente wettelijke controle van die controlecliënt.
- 4 Het eerste lid is niet van toepassing op een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht van een controlecliënt die deel uitmaakt van een groep ondernemingen of instellingen waarvan de moederonderneming in een derde land is gevestigd, voor wat betreft de overdracht van relevante documentatie van de verrichte controlewerkzaamheden door de accountantsorganisatie aan de groepsaccountant die in het derde land is gevestigd, voor zover deze documentatie nodig is voor het verrichten van de controle van de geconsolideerde financiële overzichten van de moederonderneming.
- 5 De accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van geheimhouding.

Artikel 21

- 1 Een accountantsorganisatie richt de bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt.
- 2 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid. Deze regels hebben betrekking op:
 - a. het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
 - b. integriteit, waaronder wordt verstaan:
 - 1°. het tegengaan van verstrengeling van tegenstrijdige belangen;
 - 2°. het tegengaan van betrokkenheid van de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
 - 3°. het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
 - c. het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants, of andere personen werkzaam onder haar verantwoordelijkheid die in een positie zijn om directe of indirecte invloed uit te oefenen op de uitkomst van de wettelijke controle;
 - d. het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de professioneel-kritische instelling van de externe accountants in het geding komt;
 - e. andere bij algemene maatregel van bestuur te noemen onderwerpen.

Paragraaf 3.1.3 Aanvullende voorschriften ten aanzien van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang

Artikel 21a

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld ten aanzien van de instelling door organisaties van openbaar belang van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken en ten aanzien van de bij dit comité of dit orgaan in te dienen aanvullende verklaring als bedoeld in artikel 11 van de EU-verordening.

Artikel 22

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen, onverminderd artikel 18, aanvullende regels worden gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang.

Artikel 22a

- 1 Een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles te verrichten bij een organisatie van openbaar belang beschikt over een stelsel van onafhankelijk intern toezicht op het beleid en de algemene gang van zaken van de accountantsorganisatie.
- 2 Indien een accountantsorganisatie als bedoeld in het eerste lid onderdeel uitmaakt van een netwerk, wordt het in het eerste lid bedoelde stelsel van onafhankelijk intern toezicht zodanig ingericht dat het ook betrekking heeft op het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie.
- 3 Het stelsel van onafhankelijk intern toezicht, bedoeld in het eerste lid, omvat ten minste een orgaan dat belast is met het interne toezicht, dat bestaat uit ten minste drie natuurlijke personen. Daalt het aantal leden beneden de drie, dan neemt het orgaan onverwijld maatregelen tot aanvulling van zijn ledental.
- 4 De natuurlijke personen die deel uitmaken van het orgaan dat belast is met het interne toezicht zijn onafhankelijk ten opzichte van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of stemrechten in de accountantsorganisatie houden, en, indien het stelsel van onafhankelijk intern toezicht overeenkomstig het tweede lid is ingericht, de personen die het dagelijks beleid bepalen van het onderdeel van het netwerk waarop het stelsel van onafhankelijk intern toezicht ook betrekking heeft en stemrechten in dat onderdeel houden.
- 5 Indien een accountantsorganisatie als bedoeld in het eerste lid onderdeel uitmaakt van een netwerk, mag ten hoogste één persoon die deel uitmaakt van het orgaan dat belast is met het interne toezicht gelieerd zijn aan een onderdeel van het netwerk dat niet in Nederland gevestigd is. Deze persoon kan niet tot voorzitter van het orgaan worden benoemd.
- 6 De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie, bedoeld in het eerste lid, bepalen of de personen die het dagelijks beleid bepalen van het onderdeel van het netwerk waarop overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, het stelsel van onafhankelijk intern toezicht eveneens betrekking heeft, worden benoemd uit een voordracht van het orgaan belast met het interne toezicht, tenzij artikel 162 of artikel 272 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing is. Indien de voordracht wordt afgewezen, doet het orgaan belast met het interne toezicht een nieuwe voordracht voor de benoeming.
- 7 Het in het derde lid bedoelde orgaan dat belast is met het interne toezicht heeft de volgende taken en bevoegdheden:
 - a. houdt toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie;
 - b. staat de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie of, indien het stelsel van onafhankelijk intern toezicht overeenkomstig het tweede lid is ingericht, de personen die het dagelijks beleid bepalen van het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland, met raad ter zijde;

- c. is bevoegd de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen, of de personen die het dagelijks beleid bepalen van het onderdeel van het netwerk waarop overeenkomstig het tweede lid het stelsel van onafhankelijk intern toezicht eveneens betrekking heeft te allen tijde te schorsen en te ontslaan;
 - d. andere bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te bepalen taken en bevoegdheden.
- 8 De Autoriteit Financiële Markten kan op aanvraag ontheffing verlenen van het zesde lid indien de accountantsorganisatie aantoont dat zij daaraan niet kan voldoen en dat de doeleinden die het stelsel van onafhankelijk intern toezicht beogen te bereiken anderszins worden bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden en beperkingen worden gesteld. De ontheffing kan worden gewijzigd of ingetrokken.
- 9 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld met betrekking tot het in het eerste en derde lid bedoelde stelsel van onafhankelijk intern toezicht. Deze regels hebben in elk geval betrekking op:
- a. de inrichting van het stelsel van onafhankelijk intern toezicht en de in dat verband aan de onafhankelijkheid van de leden van het orgaan te stellen eisen;
 - b. de onderwerpen waarover het orgaan dat belast is met het interne toezicht dient te worden geïnformeerd.

Artikel 23

De accountantsorganisatie verricht geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, indien zij met betrekking tot die organisatie:

- a. op enig tijdstip gedurende de daaraan voorafgaande twee jaar de financiële verantwoording waarop de wettelijke controle betrekking heeft, heeft samengesteld; of
- b. gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van het verrichten van de wettelijke controle een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd of ingericht, onderscheidenlijk verzorgd of inricht.

Artikel 24

De accountantsorganisatie doet geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoeren door een externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande vijf aangegane boekjaren bij die organisatie van openbaar belang uitgevoerde wettelijke controles.

Artikel 24a [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

Artikel 24b

- 1 In aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening, verricht een accountantsorganisatie die de wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang, naast controlediensten geen diensten voor die organisatie en aan die organisatie gelieerde entiteiten.
- 2 In aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de EU-verordening, verricht een accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk, geen wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang indien:
 - a. een ander onderdeel van het netwerk dat in Nederland is gevestigd andere werkzaamheden dan controlediensten als bedoeld in het eerste lid verricht voor die organisatie van openbaar belang, haar gelieerde entiteiten die in Nederland of in een andere lidstaat zijn gevestigd of haar gelieerde entiteiten als bedoeld in het derde lid, onderdeel a, die gevestigd zijn in een staat die geen lidstaat is; of
 - b. een ander onderdeel van het netwerk dat niet in Nederland is gevestigd andere werkzaamheden als bedoeld in het eerste lid verricht voor die organisatie van openbaar belang of een aan die organisatie gelieerde entiteit die in Nederland is gevestigd.
- 3 Voor de toepassing van het eerste en tweede lid wordt onder gelieerde entiteit verstaan:

- a. de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang; en
 - b. iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.
- 4 De Staat der Nederlanden is geen gelieerde entiteit als bedoeld in het derde lid.

Afdeling 3.2 De externe accountant

Artikel 25

Een externe accountant voldoet aan:

- a. de standaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie; en
- b. bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling en integriteit.

Artikel 25a

- 1 Een externe accountant is onafhankelijk van de controlecliënt waarbij hij een wettelijke controle verricht en niet betrokken bij de besluitvorming van de controlecliënt, waarbij de onafhankelijkheid in ieder geval vereist is gedurende de periode waarop de te controleren financiële verantwoording betrekking heeft en gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt verricht.
- 2 De externe accountant neemt maatregelen om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle zijn onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of andere directe of indirecte relatie, waarbij hij, de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij verbonden is, of, voor zover van toepassing, een ander onderdeel van het netwerk, beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, of andere personen werkzaam onder zijn verantwoordelijkheid, betrokken is of zijn.
- 3 De externe accountant accepteert geen betrokkenheid bij een opdracht tot een wettelijke controle of beëindigt deze betrokkenheid, indien er sprake is van relaties als bedoeld in het tweede lid die invloed kunnen hebben op de uitkomsten van de wettelijke controle, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de door de externe accountant getroffen maatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de externe accountant in het gedrang komt.
- 4 De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen nadere regels ter zake van zijn onafhankelijkheid.
- 5 De externe accountant legt de ingevolge het tweede of derde lid genomen maatregelen vast.

Artikel 25b

Een externe accountant herstelt de tekortkomingen met betrekking tot een wettelijke controle.

Artikel 26

- 1 Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift of bij de EU-verordening tot mededeling verplicht is.
- 2 Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle, niet zijnde een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien

van de financiële verantwoording van de controlecliënt, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.

- 3 Bij algemene maatregel van bestuur wordt bepaald wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang en worden regels gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop de melding, bedoeld in het tweede lid, plaatsvindt.
- 4 De externe accountant die tot een melding als bedoeld in het tweede lid is overgegaan, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan.
- 5 Een externe accountant kan, in afwijking van het eerste lid, volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, verstrekken aan derden.

Artikel 27

- 1 De externe accountant is een accountant ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep en die voldoet aan de bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van wettelijke controles, dan wel een wettelijke auditor als bedoeld in artikel 2, onderdeel 2, van de richtlijn, die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn en die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 van de Wet op het accountantsberoep.
- 2 Wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang worden verricht onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant, zijnde een Registeraccountant als bedoeld in artikel 41, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.

Artikel 28

Met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring kan bij algemene maatregel van bestuur artikel 27 buiten toepassing worden verklaard.

Artikel 29

De externe accountant geeft de accountantsverklaring af en ondertekent deze op eigen naam en vermeldt daarbij de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 29a

- 1 Degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle, aanvaardt na het beëindigen van zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt gedurende een periode van ten minste een jaar geen functie als:
 - a. beleidsbepaler bij die controlecliënt;
 - b. lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van die controlecliënt;
 - c. lid van het toezichthoudende orgaan van die controlecliënt.
- 2 Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, bedraagt de periode, bedoeld in het eerste lid, ten minste twee jaren.

Artikel 30

Indien de externe accountant met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de toestand-koming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, meldt hij dit onverwijld aan de betrokken controlecliënt.

Artikel 31

- 1 De externe accountant is ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrecht-spraak op de voet van de Wet tuchrechtspraak accountants ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet of de EU-verordening bepaalde.
- 2 Deze tuchrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Hoofdstuk 4 Rekening en verantwoording van de Autoriteit Financiële Markten

Artikel 32 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 33 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 34 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 35 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 36 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 37 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 38

- 1 De Autoriteit Financiële Markten legt een voorgenomen statutenwijziging ter voorafgaande instemming voor aan Onze Minister. De artikelen 10:28 tot en met 10:31 van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 2 De instemming, bedoeld in het eerste lid, kan worden geweigerd:
 - a. indien de statuten na wijziging onvoldoende zijn afgestemd op het in deze wet bepaalde;
 - b. indien de statuten onvoldoende waarborgen bieden voor een onafhankelijke taakvervulling door de Autoriteit Financiële Markten;
 - c. wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

Artikel 39

- 1 De Autoriteit Financiële Markten draagt met betrekking tot de uitoefening van haar taak op grond van deze wet zorg voor:
 - a. een tijdige voorbereiding en uitvoering;
 - b. de kwaliteit van de daarbij gebruikte procedures;
 - c. de zorgvuldige behandeling van een ieder die met haar in aanraking komt;
 - d. de zorgvuldige behandeling van bezwaarschriften en klachten die worden ontvangen.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten treft voorzieningen, waardoor ieder die met haar in aanraking komt in de gelegenheid is voorstellen tot verbetering van werkwijzen en procedures te doen.

Artikel 40 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 41 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Artikel 42 [Vervallen per 01-01-2014]

[Vervallen]

Artikel 43

- 1 Onze Minister kan aan de Autoriteit Financiële Markten de gegevens of inlichtingen vragen die nodig zijn voor een onderzoek naar de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd, indien dat ter wille van het toezicht nodig blijkt.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan Onze Minister de in het eerste lid bedoelde gegevens of inlichtingen, tenzij het vertrouwelijke gegevens of inlichtingen betreft in de zin van artikel 63a die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke onderneming, instelling of natuurlijke persoon, met uitzondering van gegevens of inlichtingen die betrekking hebben op of herleidbaar zijn tot een afzonderlijke accountantsorganisatie of auditororganisatie van een derde land:
 - a. die een vergunning als bedoeld in artikel 5, eerste lid, heeft verkregen onderscheidenlijk is ingeschreven op grond van artikel 11, eerste lid; en
 - b. ten aanzien waarvan surseance van betaling is verleend; of
 - c. die in staat van faillissement is verklaard; of
 - d. die op grond van een rechterlijke uitspraak is ontbonden.
- 3 Onze Minister kan een derde opdragen de gegevens of inlichtingen die hem ingevolge het tweede lid zijn verstrekt te onderzoeken en aan hem verslag uit te brengen. Tevens kan Onze Minister de derde die in zijn opdracht handelt, machtigen namens hem gegevens of inlichtingen in te winnen, in welk geval het eerste en tweede lid van overeenkomstige toepassing zijn.
- 4 Onze Minister gebruikt de gegevens of inlichtingen die hij ingevolge het tweede of derde lid heeft verkregen uitsluitend voor het vormen van zijn oordeel over de toereikendheid van deze wet of de wijze waarop de Autoriteit Financiële Markten deze wet uitvoert of heeft uitgevoerd.
- 5 Onze Minister en degenen die in zijn opdracht handelen zijn verplicht tot geheimhouding van de op grond van het tweede lid ontvangen gegevens of inlichtingen.
- 6 Niettegenstaande het vierde en vijfde lid kan Onze Minister de aan de gegevens of inlichtingen ontleende bevindingen en de daaruit getrokken conclusies aan de beide kamers der Staten-Generaal mededelen en de conclusies in algemene zin uit het onderzoek openbaar maken.
- 7 De Wet open overheid en de Wet Nationale ombudsman zijn niet van toepassing met betrekking tot de in dit artikel bedoelde gegevens of inlichtingen die Onze Minister of de in zijn opdracht werkende derde onder zich heeft.

Artikel 44 [Vervallen per 01-01-2014]

[Vervallen]

Artikel 45 [Vervallen per 01-01-2014]

[Vervallen]

Artikel 46 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Hoofdstuk 5 Toezicht en handhaving

Paragraaf 5.1 Toezicht op de naleving

Artikel 47

De leden van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten die het dagelijks beleid met betrekking tot het toezicht op de naleving van deze wet bepalen:

- a. zijn gedurende de periode dat zij deel uitmaken van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van wettelijke controles, noch zijn zij dat geweest gedurende de drie onmiddellijk aan deze periode voorafgaande jaren;
- b. maken gedurende de periode dat zij deel uitmaken van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten geen deel uit van het bestuur, de dagelijkse leiding of het orgaan dat belast is met het interne toezicht van een accountantsorganisatie, noch hebben zij hiervan in de drie onmiddellijk aan deze periode voorafgaande jaren deel uitgemaakt;
- c. bezitten gedurende de periode dat zij deel uitmaken van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten geen stemrechten in een accountantsorganisatie, noch hebben zij deze rechten bezeten in de drie onmiddellijk aan deze periode voorafgaande jaren;
- d. zijn gedurende de periode dat zij deel uitmaken van het bestuur van de Autoriteit Financiële Markten niet werkzaam bij of verbonden aan een accountantsorganisatie, noch zijn zij dat geweest in de drie onmiddellijk aan deze periode voorafgaande jaren.

Artikel 48

- 1 De Autoriteit Financiële Markten houdt bij de uitvoering van het toezicht op de naleving van deze wet rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder het openbare lichaam, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep.
- 2 Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen terzake van het eerste lid regels worden gesteld.

Artikel 48a

- 1 De Autoriteit Financiële Markten beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar, of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse, of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet en de EU-verordening bepaalde.
- 2 Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de Autoriteit Financiële Markten, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers.
- 4 De beoordeling, bedoeld in het derde lid, is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.
- 5 De Autoriteit Financiële Markten stelt een verslag op waarin de voornaamste conclusies van de beoordeling zijn opgenomen en verstrekt daarvan een afschrift aan de desbetreffende accountantsorganisatie.
- 6 De Autoriteit Financiële Markten kan in afwijking van artikel 63a de voornaamste bevindingen en conclusies van beoordelingen als bedoeld in het vijfde lid openbaar maken, met dien verstande dat die bevindingen en conclusies niet herleidbaar zijn tot andere personen dan de betrokken accountantsorganisaties.

- 7 Indien de Autoriteit Financiële Markten op grond van het zesde lid bevindingen en conclusies openbaar maakt die mede zijn gebaseerd op een controledossier dat betrekking heeft op een organisatie van openbaar belang, doet de accountantsorganisatie mededeling aan het auditcomité van die organisatie van openbaar belang van de voornaamste bevindingen en conclusies uit het verslag bedoeld in het vijfde lid ten aanzien van dat controledossier. De accountantsorganisatie doet de mededeling binnen tien werkdagen na de openbaarmaking.
- 8 De accountantsorganisatie stuurt onverwijld een afschrift van de mededeling, bedoeld in het zevende lid, aan de Autoriteit Financiële Markten.

Artikel 48b

- 1 Alvorens over te gaan tot openbaarmaking van gegevens als bedoeld in artikel 48a, zesde lid, neemt de Autoriteit Financiële Markten een besluit tot openbaarmaking. Dit besluit bevat de openbaar te maken gegevens en de wijze en termijn waarop de openbaarmaking zal plaatsvinden.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten gaat pas over tot openbaarmaking op grond van artikel 48a, zesde lid, nadat tien werkdagen zijn verstreken na de dag waarop het besluit tot openbaarmaking aan de betrokken accountantsorganisatie is bekendgemaakt.
- 3 Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht om openbaarmaking op grond van artikel 48a, zesde lid, te voorkomen, wordt de openbaarmaking opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten beëindigt het openbaar beschikbaar houden van gegevens die tot afzonderlijke accountantsorganisaties herleidbaar zijn op grond van artikel 48a, zesde lid, onverwijld indien en voor zover:
 - a. het besluit tot openbaarmaking wordt ingetrokken; of
 - b. het besluit tot openbaarmaking door de bestuursrechter onherroepelijk is vernietigd.
- 5 In de gevallen bedoeld in het vierde lid, biedt de Autoriteit Financiële Markten de betrokken accountantsorganisatie aan de intrekking of de vernietiging openbaar te maken.

Artikel 48c

- 1 Alvorens over te gaan tot publicatie op grond van artikel 48a, zesde lid, stelt de Autoriteit Financiële Markten elk van de betrokken accountantsorganisaties in de gelegenheid om binnen tien werkdagen na bekendmaking van het besluit tot openbaarmaking een schriftelijke reactie te geven op gegevens die openbaar worden gemaakt die op haar betrekking hebben.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten maakt de schriftelijke reactie of een zakelijke weergave ervan gelijktijdig openbaar met de bevindingen en conclusies waarop de reactie betrekking heeft.
- 3 Bij het openbaar maken van de schriftelijke reactie maakt de Autoriteit Financiële Markten geen gegevens openbaar die herleidbaar zijn tot andere personen dan de betrokken accountantsorganisatie.

Artikel 48d

De Autoriteit Financiële Markten maakt op grond van artikel 48a, zesde lid, geen gegevens openbaar, voor zover:

- a. die gegevens herleidbaar zijn tot een natuurlijk persoon en bekendmaking van zijn persoonlijke gegevens onevenredig zou zijn;
- b. betrokken partijen in onevenredige mate schade zou worden berokkend;
- c. een lopend strafrechtelijk onderzoek zou worden ondermijnd;
- d. de stabiliteit van het financiële stelsel in gevaar zou worden gebracht; of
- e. openbaarmaking in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen.

Artikel 48e

- 1 Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht om openbaarmaking op grond van artikel 48a, zesde lid, te voorkomen, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.
- 2 Indien de voorzieningenrechter openbaarmaking op grond van artikel 48a, zesde lid, heeft verboden vindt het horen van belanghebbenden ter zake van het bezwaar tegen het besluit tot openbaarmaking niet in het openbaar plaats.
- 3 Indien de voorzieningenrechter openbaarmaking op grond van artikel 48a, zesde lid, heeft verboden en beroep of hoger beroep wordt ingesteld tegen het besluit tot openbaarmaking vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.

Artikel 49

- 1 Met het toezicht op de naleving van de bij en krachtens deze wet of bij de EU-verordening gestelde regels zijn belast de bij besluit van de Autoriteit Financiële Markten aangewezen personen.
- 2 Van een besluit als bedoeld in het eerste lid wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.

Artikel 49a

Een door de Autoriteit Financiële Markten op grond van artikel 49 aangewezen persoon die belast is met de beoordeling van een accountantsorganisatie, bedoeld in artikel 48a, eerste en tweede lid:

- a. beschikt over passende beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van wettelijke controles en heeft een specifieke opleiding voor de uitvoering van kwaliteitsbeoordelingen genoten;
- b. is gedurende de drie jaren voorafgaand aan de beoordeling niet werkzaam geweest of verbonden aan die accountantsorganisatie; en
- c. verklaart, voorafgaande aan de beoordeling, dat tussen hem en de te beoordelen accountantsorganisatie geen belangenconflicten bestaan.

Artikel 50

De personen, bedoeld in het eerste lid van artikel 49, beschikken niet over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:18 en 5:19 van de Algemene wet bestuursrecht.

Artikel 51

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de juiste uitvoering van haar bij of krachtens deze wet geregelde taken en bevoegdheden van een ieder inlichtingen vorderen.
- 2 De artikelen 5:13 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten is bevoegd tot toepassing van artikel 5:20, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht ten aanzien van de vordering, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 51a

De Autoriteit Financiële Markten is belast met de uitvoering en handhaving van de EU-verordening.

Paragraaf 5.2 Handhaving

Artikel 52

De Autoriteit Financiële Markten kan de accountantsorganisatie waaraan een vergunning is verleend die niet voldoet aan hetgeen bij of krachtens deze wet of bij de EU-verordening is bepaald, of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie dat niet voldoet aan hetgeen bij of krachtens de artikelen 16 en 22a van de wet is bepaald, door middel van het geven van een aanwijzing verplichten om binnen een door de Autoriteit Financiële Markten

gestelde redelijke termijn ten aanzien van in de aanwijzingsbeschikking aan te geven punten een bepaalde gedragslijn te volgen.

Artikel 53

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan een last onder dwangsom opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 14a, 15, 16, 16b, 17, 18, tweede en derde lid, 18a, 18b, 19, 19a, 21, 22, 22a, eerste tot en met het zevende en negende lid, 23, 24, 24b en 48a, zevende en achtste lid van deze wet en de artikelen 4, eerste, tweede en derde lid, 5, eerste, vierde en vijfde lid, 6, 7, 8, 10, 11, eerste, tweede, vierde en vijfde lid, 12, eerste lid, 13, 14, 15, 16, eerste tot en met zesde lid, 17, eerste, derde, vijfde tot en met zevende lid, 18 en 26, achtste lid, van de EU-verordening.
- 2 Onze Minister kan regels stellen ter zake van de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 54

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan een bestuurlijke boete opleggen ter zake van een overtreding van een voorschrift, gesteld bij of krachtens de artikelen 5, eerste lid, 6, derde lid, 14, 14a, 15, 16b, 18, 18a, 18b, 19, 19a, 20, eerste, derde en vijfde lid, 21, 21a, 22, 22a, eerste tot en met zevende en negende lid, 23, 24, 24b en 48a, zevende en achtste lid van deze wet, artikel 5:20, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht en de artikelen 4, eerste, tweede en derde lid, 5, eerste, vierde en vijfde lid, 6, 7, 8, 10, 11, eerste, tweede, vierde en vijfde lid, 12, eerste lid, 13, 14, 15, 16, eerste tot en met zesde lid, 17, eerste, derde, vijfde tot en met achtste lid, 18 en 26, achtste lid, van de EU-verordening.
- 2 Bij algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot de uitoefening van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 55

- 1 Het bedrag van de bestuurlijke boete wordt bepaald bij algemene maatregel van bestuur, met dien verstande dat de bestuurlijke boete voor een afzonderlijke overtreding ten hoogste € 4 000 000 bedraagt. Indien tijdens het plegen van de overtreding nog geen vijf jaren zijn verlopen sedert het opleggen van een bestuurlijke boete aan de overtreder ter zake van eenzelfde overtreding, wordt het bedrag van de bestuurlijke boete, bedoeld in de eerste volzin, voor een afzonderlijke overtreding verdubbeld.
- 2 De algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het eerste lid, bepaalt bij elke daarin omschreven overtreding het bedrag van de deswege op te leggen bestuurlijke boete. De overtredingen worden gerangschikt in categorieën naar zwaarte van de overtreding met de daarbij behorende basisbedragen, minimumbedragen en maximumbedragen. Daarbij wordt de volgende indeling gebruikt:

Categorie	Basisbedrag	Minimumbedrag	Maximumbedrag
1	€ 10 000,—	€ 0,—	€ 10 000,—
2	€ 500 000,—	€ 0,—	€ 1 000 000,—
3	€ 2 000 000,—	€ 0,—	€ 4 000 000,—

- 3 In afwijking van het eerste en tweede lid kan de toezichthouder de hoogte van de bestuurlijke boete vaststellen op ten hoogste twee keer het bedrag van het voordeel dat de overtreder door de overtreding heeft verkregen indien diens voordeel groter is dan € 2 000 000.

Artikel 56

- 1 Indien tegen een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete bezwaar of beroep wordt aangekend, schorst dit de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete totdat de beroepstermijn is verstreken of, indien beroep is ingesteld, op het beroep is beslist.

- 2 De schorsing van de verplichting tot betaling van de bestuurlijke boete schorst niet de berekening van de wettelijke rente.

Artikel 57

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan bij overtreding van een voorschrift van hetgeen bij of krachtens deze wet of de EU-verordening is bepaald en dat op grond van artikel 55 beboetbaar is met een boete van de derde categorie, een dagelijks beleidsbepaler van een organisatie van openbaar belang, of een dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie de bevoegdheid ontzeggen om bij een accountantsorganisatie of een organisatie van openbaar belang bepaalde functies uit te oefenen.
- 2 Een ontzegging als bedoeld in het eerste lid kan worden opgelegd voor de duur van ten hoogste drie jaar.

Artikel 58

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan ter zake van een overtreding van hetgeen bij of krachtens deze wet of de EU-verordening is bepaald die op grond van artikel 55 beboetbaar is met een boete van de derde categorie, bepalen dat een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang niet langer bevoegd is wettelijke controles te verrichten bij die controlecliënt.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten stelt de accountantsorganisatie en de controlecliënt, bedoeld in het eerste lid, voorafgaand in de gelegenheid om hun zienswijze naar voren te brengen over haar voorstellen om een besluit te nemen als bedoeld in het eerste lid.
- 3 Een besluit als bedoeld in het eerste lid treedt niet eerder in werking dan met ingang van de dag na afloop van de termijn, bedoeld in artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht, voor het indienen van een bezwaarschrift.
- 4 Indien gedurende de in het derde lid bedoelde termijn bij de bevoegde rechter een verzoek om voorlopige voorziening is gedaan, treedt een besluit als bedoeld in het eerste lid in afwijking van het derde lid, niet eerder in werking dan dat op dat verzoek is beslist.
- 5 De Autoriteit Financiële Markten deelt het besluit als bedoeld in het eerste lid onverwijld mee aan de controlecliënt.

Artikel 59 [Vervallen per 01-07-2009]

[Vervallen]

Artikel 60 [Vervallen per 01-07-2009]

[Vervallen]

Artikel 61 [Vervallen per 01-07-2009]

[Vervallen]

Artikel 62 [Vervallen per 01-07-2009]

[Vervallen]

Artikel 62a [Vervallen per 01-07-2011]

[Vervallen]

Paragraaf 5.3 Beroep

Artikel 63 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Hoofdstuk 5a Geheimhoudingsplicht

Artikel 63a

- 1 Het is een ieder die uit hoofde van de toepassing van deze wet of van ingevolge deze wet genomen besluiten enige taak vervult of heeft vervuld, verboden van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die ingevolge deze wet dan wel ingevolge afdeling 5.2 van de Algemene wet bestuursrecht zijn verstrekt of verkregen of van instanties die belast zijn met het toezicht op auditkantoren in een andere lidstaat zijn ontvangen, verder of anders gebruik te maken of daaraan verder of anders bekendheid te geven dan voor de uitvoering van zijn taak of op basis van deze wet noodzakelijk is.
- 2 In afwijking van het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten met gebruikmaking van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij de uitvoering van haar taak op grond van deze wet, mededelingen doen, indien deze niet kunnen worden herleid tot afzonderlijke personen, accountantsorganisaties of auditkantoren.

Hoofdstuk 5b Samenwerking nationaal

Artikel 63b

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan De Nederlandsche Bank N.V., tenzij:
 - a. het doel waarvoor de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zullen worden gebruikt onvoldoende bepaald is;
 - b. het beoogde gebruik van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet past in het kader van het toezicht op financiële markten of op personen die op die markten werkzaam zijn;
 - c. de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zich niet zou verdragen met de Nederlandse wet of de openbare orde;
 - d. de geheimhouding van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet in voldoende mate is gewaarborgd;
 - e. de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen redelijkerwijs in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen; of
 - f. onvoldoende is gewaarborgd dat de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet zullen worden gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze worden verstrekt.
- 2 Voor zover de gegevens of inlichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn verkregen van een toezichthoudende instantie, verstrekt de Autoriteit Financiële Markten deze niet aan De Nederlandsche Bank N.V., tenzij de toezichthoudende instantie waarvan de gegevens of inlichtingen zijn verkregen uitdrukkelijk heeft ingestemd met de verstrekking van gegevens of inlichtingen en in voorkomend geval heeft ingestemd met het gebruik voor een ander doel dan waarvoor de gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.
- 3 Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op het uitwisselen van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen tussen de met verschillende taken belaste onderdelen van de Autoriteit Financiële Markten.

Artikel 63c

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de uitvoering van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak die betrekking hebben op overtredingen door accountantsorganisaties van artikel 5, eerste lid, of 6, derde lid, van deze wet, verstrekken aan een Nederlandse instantie die is belast met de uitoefening van strafvoordelijke bevoegdheden of aan een deskundige die door een dergelijke instantie met een opdracht is belast, voor zover de verlangde gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de uitoefening van die bevoegdheden of de uitvoering van die opdracht.

- 2 Indien de instantie, bedoeld in het eerste lid, het voornemen heeft toepassing te geven aan de bevoegdheid tot het bij de Autoriteit Financiële Markten vorderen van de uitlevering van een voor inbeslagneming vatbaar voorwerp of aan de bevoegdheid tot het vorderen van de inzage of een afschrift van bescheiden als bedoeld in artikel 96a, 105 of 126a van het Wetboek van Strafvordering, of artikel 18 of 19 van de Wet op de economische delicten, en de vordering betreft vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in artikel 2:5 van de Algemene wet bestuursrecht, stelt die instantie voorafgaand aan de uitoefening van haar bevoegdheid de Autoriteit Financiële Markten in de gelegenheid haar zienswijze hierover kenbaar te maken.

Artikel 63cc

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de Algemene Inlichtingen- en Veiligheidsdienst, de Belastingdienst, de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst, de Nationale Politie, het Bureau Financieel Toezicht, de Financiële Inlichtingen Eenheid en het Openbaar Ministerie, voor zover dit dienstig is voor het versterken van de integriteit van de financiële markten of accountantsorganisaties.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt geen gegevens of inlichtingen die herleidbaar zijn tot andere personen dan accountantsorganisaties of externe accountants.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van het eerste lid indien:
 - a. het doel waarvoor de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zullen worden gebruikt onvoldoende bepaald is;
 - b. het beoogde gebruik van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet past in het kader van het toezicht op financiële markten, of het toezicht op basis van deze wet;
 - c. de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zich niet zou verdragen met de Nederlandse wet of de openbare orde;
 - d. de geheimhouding van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet in voldoende mate is gewaarborgd;
 - e. de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen redelijkerwijs in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen; of
 - f. onvoldoende is gewaarborgd dat de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet zullen worden gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze worden verstrekt.
- 4 Voor zover de gegevens of inlichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn verkregen van een toezichthoudende instantie, verstrekt de Autoriteit Financiële Markten deze niet aan een andere toezichthoudende instantie, tenzij de toezichthoudende instantie waarvan de gegevens of inlichtingen zijn verkregen uitdrukkelijk heeft ingestemd met de verstrekking van de gegevens of inlichtingen en in voorkomend geval heeft ingestemd met het gebruik voor een ander doel dan waarvoor de gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.
- 5 Indien een instantie als bedoeld in het eerste lid aan de Autoriteit Financiële Markten die de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen op grond van dat lid heeft verstrekt, verzoekt om die vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te mogen gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij zijn verstrekt, willicht de Autoriteit Financiële Markten dat verzoek slechts in:
 - a. indien het beoogde gebruik niet in strijd is met het eerste, tweede, derde of vierde lid; en
 - b. voor zover die instantie op een andere wijze dan in deze wet voorzien met inachtneming van de daarvoor geldende wettelijke procedures voor dat andere doel de beschikking over die gegevens of inlichtingen zou kunnen verkrijgen.

Artikel 63d

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan de accountantskamer, bedoeld in artikel 31, tweede lid, of het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

- 2 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen als bedoeld in het eerste lid indien de verstrekking van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen redelijkerwijs in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen.

Artikel 63e

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet opgedragen taak, verstrekken aan:
 - a. de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, bedoeld in artikel 2 van de Wet op het Accountantsberoep;
 - b. een organisatorisch verband van marktpartijen, dat zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de Autoriteit Financiële Markten van het toezicht op de naleving van deze wet en daartoe met de Autoriteit Financiële Markten een convenant heeft gesloten; voor zover de gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de vervulling van de taken van de in de onderdelen a en b bedoelde instanties.
- 2 Voor zover de gegevens of inlichtingen, bedoeld in het eerste lid, zijn verkregen van een toezichthoudende instantie, verstrekt de Autoriteit Financiële Markten deze niet aan een instantie als bedoeld in het eerste lid, tenzij de toezichthoudende instantie waarvan de gegevens of inlichtingen zijn verkregen uitdrukkelijk heeft ingestemd met de verstrekking van de gegevens of inlichtingen en in voorkomend geval heeft ingestemd met het gebruik voor een ander doel dan waarvoor de gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

Hoofdstuk 5c Samenwerking internationaal

Afdeling 5c.1 Samenwerking met toezichthoudende instanties van andere lidstaten

Artikel 63f

- 1 De Autoriteit Financiële Markten werkt samen met toezichthoudende instanties van andere lidstaten, indien dat voor het vervullen van haar taak op grond van deze wet of voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instanties nodig is.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, op verzoek van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat onverwijld vertrouwelijke gegevens of inlichtingen die voor de vervulling van de taak van die toezichthoudende instantie nodig zijn, tenzij:
 - a. een dergelijke verstrekking gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde;
 - b. de gegevens of inlichtingen betrekking hebben op handelingen van een accountantsorganisatie of andere personen waartegen in Nederland reeds een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
 - c. door dezelfde accountantsorganisatie of andere personen een beroep is ingesteld tegen een bestuurlijke boete ten aanzien van dezelfde handelingen;
 - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisatie door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen; of
 - e. met betrekking tot dezelfde handeling tegen dezelfde accountant, voor zover het een accountant betreft als bedoeld in artikel 1, van de Wet op het accountantsberoep, een klacht is ingediend bij de accountantskamer overeenkomstig artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants.
- 3 Indien de Autoriteit Financiële Markten de gevraagde gegevens of inlichtingen niet onverwijld kan verstrekken, stelt zij de toezichthoudende instantie van de andere lidstaat hiervan in kennis.
- 4 Het tweede lid is niet van toepassing op het verstrekken van vertrouwelijke gegevens en inlichtingen door de Autoriteit Financiële Markten in overeenstemming met artikel 31, derde lid, van de EU-verordening.

Artikel 63g

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan ter uitvoering van haar taak op grond van artikel 63f van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat nodig is. De artikelen 5:13 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 2 Ten behoeve van de in het eerste lid bedoelde taak beschikken de personen, bedoeld in artikel 49, eerste lid, over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:15, 5:16, 5:16a en 5:17 van de Algemene wet bestuursrecht. De artikelen 5:12, 5:13 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten is bevoegd tot toepassing van artikel 5:20, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde vordering en de in het tweede lid bedoelde personen.

Artikel 63h

- 1 Indien een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat ten behoeve van het toezicht op een auditkantoor in die staat de Autoriteit Financiële Markten verzoekt in Nederland een onderzoek te verrichten of in de gelegenheid te worden gesteld om bij dit onderzoek aanwezig te zijn, geeft de Autoriteit Financiële Markten aan dit verzoek gevolg, tenzij:
 - a. een dergelijk onderzoek gevaar zou kunnen opleveren voor de Nederlandse soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde; of
 - b. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen dezelfde accountantsorganisatie, auditkantoor of andere personen reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
 - c. door dezelfde accountantsorganisatie, auditkantoor of andere personen een beroep is ingesteld tegen een bestuurlijke boete ten aanzien van dezelfde handelingen;
 - d. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisatie of auditkantoor door de Autoriteit Financiële Markten een onherroepelijk besluit is genomen; of
 - e. met betrekking tot dezelfde handeling tegen dezelfde accountant, voor zover het een accountant betreft als bedoeld in artikel 1, van de Wet op het accountantsberoep, een klacht is ingediend bij de accountantskamer overeenkomstig artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtspraak accountants.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van een onderzoek als bedoeld in het eerste lid bij eenieder inlichtingen vorderen. De artikelen 5:13, 5:17 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten is bevoegd tot toepassing van artikel 5:20, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht ten aanzien van het in het eerste lid bedoelde onderzoek.

Artikel 63i

- 1 Indien de Autoriteit Financiële Markten vaststelt dat er in een andere lidstaat handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met hetgeen ingevolge de richtlijn in die lidstaat is voorgeschreven, geeft zij hiervan op zo specifiek mogelijke wijze kennis aan de toezichthoudende instantie van de andere lidstaat.
- 2 Indien de Autoriteit Financiële Markten een kennisgeving heeft ontvangen van een toezichthoudende instantie van een andere lidstaat dat er in Nederland handelingen worden of zijn uitgevoerd die strijdig zijn met deze wet, stelt zij de kennisgevende toezichthoudende instantie in kennis van de door haar genomen maatregelen, voor zover van toepassing, alsmede, voorzover mogelijk, van belangrijke tussentijdse ontwikkelingen.

Afdeling 5c.2 Samenwerking met toezichthoudende instanties van staten die geen lidstaat zijn

Artikel 63j

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, eerste lid, en met inachtneming van het tweede lid, op verzoek van een toezichthoudende instantie van een staat die geen lidstaat is, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan die toezichthoudende instantie verstrekken die betrekking hebben op:
 - a. de controles bij ondernemingen die effecten hebben uitgegeven in de betrokken staat of die onderdeel uitmaken van een groep die is onderworpen aan een controle van geconsolideerde jaarrekeningen in die staat; of
 - b. het bepaalde bij of krachtens hoofdstuk 3 van deze wet, voor zover relevant voor de uitvoering van de onder a bedoelde controles.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten kan vertrouwelijke gegevens en inlichtingen als bedoeld in het eerste lid uitsluitend verstrekken, indien:
 - a. dat voor de vervulling van haar taak op grond van deze wet of de taak van die toezichthoudende instantie nodig is;
 - b. die toezichthoudende instantie voldoet aan eisen die de Europese Commissie overeenkomstig het bepaalde in artikel 47, derde lid, van de richtlijn adequaat heeft verklaard;
 - c. de overdracht van persoonsgegevens geschiedt overeenkomstig de Wet bescherming persoonsgegevens; en
 - d. zij met die toezichthoudende instantie op basis van wederkerigheid een overeenkomst heeft gesloten met betrekking tot gegevensverstrekking als bedoeld in dit artikel.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten voldoet niet aan het in het eerste lid bedoelde verzoek, indien:
 - a. de verstrekking van de gegevens of inlichtingen gevaar zou kunnen opleveren voor de soevereiniteit, nationale veiligheid of openbare orde van Nederland of andere lidstaten;
 - b. met de verstrekking van de gegevens en inlichtingen de bescherming van de commerciële belangen van de controlecliënt, met inbegrip van zijn intellectuele eigendomsrechten, in het gedrang komt;
 - c. met betrekking tot dezelfde handelingen tegen een accountantsorganisatie of andere personen reeds in Nederland een strafrechtelijke procedure is ingesteld;
 - d. door dezelfde accountantsorganisatie of andere personen een beroep is ingesteld tegen een bestuurlijke boete ten aanzien van dezelfde handelingen;
 - e. met betrekking tot dezelfde handelingen en dezelfde accountantsorganisaties of auditkantoren een onherroepelijk besluit is genomen; of
 - f. met betrekking tot dezelfde handeling tegen dezelfde accountant, voor zover het een accountant betreft als bedoeld in artikel 1, van de Wet op het accountantsberoep, een klacht is ingediend bij de accountantskamer overeenkomstig artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten zendt onverwijld nadat met een toezichthoudende instantie van een staat die geen lidstaat is een overeenkomst is gesloten als bedoeld in het eerste lid, een afschrift van die overeenkomst aan Onze Minister.
- 5 Het eerste tot en met vierde lid, met uitzondering van het tweede lid, onderdeel c, is niet van toepassing op de uitwisseling van gegevens en inlichtingen als bedoeld in artikel 36 van de EU-verordening.

Artikel 63k

- 1 De Autoriteit Financiële Markten kan ten behoeve van de samenwerking, bedoeld in artikel 63j of artikel 36 van de EU-verordening, van een ieder inlichtingen vorderen, indien dat voor de vervulling van de taak van een toezichthoudende instantie in een staat die geen lidstaat is, nodig is. De artikelen 5:13 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.

- 2 Ten behoeve van de in het eerste lid bedoelde samenwerking beschikken de personen, bedoeld in artikel 49, eerste lid, over de bevoegdheden, genoemd in de artikelen 5:15, 5:16, 5:16a en 5:17 van de Algemene wet bestuursrecht. De artikelen 5:12, 5:13 en 5:20, eerste en tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht zijn van overeenkomstige toepassing.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten is bevoegd tot toepassing van artikel 5:20, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde vordering en de in het tweede lid bedoelde personen.

Afdeling 5c.3 Samenwerking en uitwisseling van gegevens met Europese instanties

Artikel 63l

- 1 De Autoriteit Financiële Markten verstrekt aan het Comité van Europese auditors-toezichhouders jaarlijks geaggregeerde informatie over alle bestuurlijke boetes en, wanneer een dwangsom wordt verbeurd, lasten onder dwangsom, die ingevolge deze wet of de EU-verordening zijn opgelegd.
- 2 De Autoriteit Financiële Markten deelt aan het Comité van Europese auditors-toezichhouders onverwijld alle maatregelen mee, bedoeld in de artikelen 57 en 58 van deze wet en artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Artikel 63m

De Autoriteit Financiële Markten kan, in afwijking van artikel 63a, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij de vervulling van de haar ingevolge deze wet of de EU-verordening opgedragen taak, verstrekken aan buitenlandse nationale centrale banken die onderdeel uitmaken van het Europees Stelsel van Centrale Banken, bedoeld in artikel 282, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de Europese Centrale Bank, handelend in haar hoedanigheid van monetaire autoriteit, en het Europees Comité voor systeemrisico's. Artikel 63b, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.

Hoofdstuk 6 Openbare waarschuwing en publicatie van handhavingsmaatregelen

Artikel 64

De Autoriteit Financiële Markten kan een openbare waarschuwing uitvaardigen, indien nodig onder vermelding van de overwegingen die tot die waarschuwing hebben geleid, bij overtreding van deze wet of de EU-verordening.

Artikel 65

- 1 De Autoriteit Financiële Markten stelt, indien zij besluit een openbare waarschuwing uit te zullen vaardigen als bedoeld in artikel 64, de betrokken accountantsorganisatie in kennis van het besluit.
- 2 Het besluit vermeldt in ieder geval de geconstateerde overtreding, de inhoud van de openbaarmaking, de gronden waarop het besluit berust alsmede de wijze waarop en de termijn waarna de openbare waarschuwing zal worden uitgevaardigd.

Artikel 65a

De Autoriteit Financiële Markten maakt op grond van artikel 64 geen gegevens openbaar, voor zover:

- a. die gegevens herleidbaar zijn tot een natuurlijk persoon en bekendmaking van zijn persoonsgegevens onevenredig zou zijn;
- b. betrokken partijen in onevenredige mate schade zou worden berokkend;
- c. een lopend strafrechtelijk onderzoek zou worden ondermijnd;
- d. de stabiliteit van het financiële stelsel in gevaar zou worden gebracht; of
- e. openbaarmaking in strijd is of zou kunnen komen met de belangen die deze wet beoogt te beschermen.

Artikel 66

- 1 Het uitvaardigen van een openbare waarschuwing als bedoeld in artikel 64 geschiedt niet eerder dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop de betrokken accountantsorganisatie overeenkomstig artikel 65 in kennis is gesteld van het besluit.
- 2 Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de werking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten beëindigt het openbaar beschikbaar houden van gegevens die tot afzonderlijke accountantsorganisaties herleidbaar zijn op grond van artikel 64 onverwijld indien en voor zover:
 - a. het besluit tot uitvaardigen van een openbare waarschuwing wordt ingetrokken; of
 - b. het besluit tot uitvaardigen van een openbare waarschuwing door de bestuursrechter onherroepelijk is vernietigd.
- 4 In de gevallen bedoeld in het derde lid, biedt de Autoriteit Financiële Markten de belanghebbende aan de intrekking of de vernietiging openbaar te maken.

Artikel 66a

- 1 In afwijking van artikel 66, eerste lid, kan de Autoriteit Financiële Markten op een kortere termijn en zo nodig onverwijld overgaan tot openbaarmaking op grond van artikel 64, voor zover:
 - a. bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen verder uitstel toelaat; of
 - b. de overtreder zelf informatie openbaar heeft gemaakt over de overtreding en versnelde openbaarmaking in het belang van het publiek noodzakelijk is ter bescherming van het vertrouwen in het toezicht op accountantsorganisaties.
- 2 In de gevallen bedoeld in het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten besluiten dat artikel 66, tweede lid, buiten toepassing blijft.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten verricht een redelijke inspanning om de betrokken accountantsorganisatie voorafgaand aan de openbaarmaking in kennis te stellen van de voorgenomen openbaarmaking.

Artikel 67

- 1 De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet na bekendmaking openbaar, indien de bestuurlijke boete is opgelegd terzake overtreding van:
 - a. artikel 5, eerste lid, 14, 15, eerste lid, 16b, of 20, eerste of derde lid, of
 - b. artikel 8, derde lid, 11, eerste of vierde lid, 12, derde lid, 13, eerste of tweede lid, 15a, eerste of tweede lid, 17 tweede lid, 18 tweede lid, 20 eerste tot en met derde lid, 29, tweede lid, of 32, eerste lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, of
 - c. een bepaling waarvan de overtreding bij algemene maatregel van bestuur op grond van artikel 55, eerste lid, beboetbaar is gesteld met tariefnummer 3.
- 2 Alvorens over te gaan tot openbaarmaking van het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete neemt de Autoriteit Financiële Markten een besluit tot openbaarmaking. Dit besluit bevat de openbaar te maken gegevens en de wijze en termijn waarop de openbaarmaking zal plaatsvinden.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten gaat pas over tot openbaarmaking op grond van het eerste lid, nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop het besluit aan de betrokken accountantsorganisatie bekend is gemaakt.
- 4 Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking van het besluit opgeschort totdat er een uitspraak is van de voorzieningenrechter.
- 5 De openbaarmaking van een besluit geschiedt in zodanige vorm dat het besluit niet herleidbaar is tot afzonderlijke personen, indien voorafgaand aan openbaarmaking door de Autoriteit Financiële Markten kan worden vastgesteld dat bij volledige openbaarmaking:

- a. voor zover de boete wordt opgelegd aan een natuurlijk persoon, bekendmaking van zijn persoonlijke gegevens onevenredig zou zijn;
 - b. betrokken partijen in onevenredige mate schade zou worden berokkend;
 - c. een lopend strafrechtelijk onderzoek zou worden ondermijnd; of
 - d. de stabiliteit van het financiële stelsel in gevaar zou worden gebracht.
- 6 De Autoriteit Financiële Markten maakt de indiening van een bezwaar of de instelling van een beroep tegen een besluit als bedoeld in het eerste lid, alsmede de uitkomst van dat bezwaar of beroep, bekend zodra dit redelijkerwijs uitvoerbaar is. Het vijfde lid is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 68

Onverminderd artikel 67 maakt de Autoriteit Financiële Markten een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete ingevolge deze wet openbaar, nadat het rechtens onaantastbaar is geworden, alsmede, voor zover van toepassing, de uitkomst van een bezwaar of beroep dat daaraan vooraf is gegaan. Artikel 67, tweede tot en met vijfde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 69

De Autoriteit Financiële Markten maakt een besluit tot het opleggen van een last onder dwangsom ingevolge deze wet of artikel 5:20, derde lid, juncto artikel 5:32, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht openbaar wanneer een dwangsom wordt verbeurd. Artikel 67, tweede tot en met zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 70

- 1 In afwijking van artikel 67, derde lid, 68 of 69 kan de Autoriteit Financiële Markten op een kortere termijn en zo nodig onverwijld overgaan tot openbaarmaking, voor zover:
 - a. bescherming van de belangen die deze wet beoogt te beschermen geen uitstel toelaat; of
 - b. de overtreder zelf informatie openbaar heeft gemaakt over de overtreding of het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie en versnelde openbaarmaking in het belang van het publiek noodzakelijk is ter bescherming van het vertrouwen in het toezicht op accountantsorganisaties.
- 2 In de gevallen genoemd in het eerste lid kan de Autoriteit Financiële Markten besluiten dat artikel 67, vierde lid, buiten toepassing blijft.
- 3 Indien bij openbaarmaking van een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke sanctie toepassing wordt gegeven aan het eerste lid, is artikel 67, zesde lid, van overeenkomstige toepassing.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten verricht een redelijke inspanning om de betrokken accountantsorganisatie voorafgaand aan de openbaarmaking in kennis te stellen van de voorgenomen openbaarmaking.
- 5 De Autoriteit Financiële Markten beëindigt het openbaar beschikbaar houden van gegevens die tot afzonderlijke accountantsorganisaties herleidbaar zijn op grond van artikel 68 onverwijld indien en voor zover:
 - a. het besluit tot openbaarmaking wordt ingetrokken; of
 - b. het besluit tot openbaarmaking door de bestuursrechter onherroepelijk is vernietigd.
- 6 In de gevallen bedoeld in het vijfde lid, biedt de Autoriteit Financiële Markten de belanghebbende aan de intrekking of de vernietiging openbaar te maken.
- 7 In afwijking van artikel 67, zesde lid, en artikel 69 zijn het vijfde en zesde lid van overeenkomstige toepassing op een besluit tot openbaarmaking op grond van artikel 67 of 69, voor zover de openbaarmaking in strijd met artikel 67, vijfde lid, heeft plaatsgevonden.

Artikel 71

- 1 Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht om openbaarmaking op grond van dit hoofdstuk te voorkomen, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.

- 2 Indien de voorzieningenrechter openbaarmaking op grond van dit hoofdstuk heeft verboden, of indien op grond van artikel 67, vijfde lid, nog geen tot afzonderlijke personen herleidbare openbaarmaking heeft plaatsgevonden, vindt het horen van belanghebbenden ter zake van het bezwaar tegen het besluit tot openbaarmaking of het besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete of een last onder dwangsom niet in het openbaar plaats.
- 3 Indien de voorzieningenrechter openbaarmaking op grond van dit hoofdstuk heeft verboden, of indien op grond van artikel 67, vijfde lid, nog geen tot afzonderlijke personen herleidbare openbaarmaking heeft plaatsgevonden, en beroep of hoger beroep wordt ingesteld tegen het besluit tot openbaarmaking of het besluit tot het opleggen van de bestuurlijke boete of de last onder dwangsom, vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren.

Artikel 72 [Vervallen per 28-06-2008]

[Vervallen]

Hoofdstuk 7 Wijzigingen andere wetten

Paragraaf 7.1 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Artikel 73

[Wijzigt de Gemeentewet.]

Artikel 74

[Wijzigt de Provinciewet.]

Paragraaf 7.2 Ministerie van Financiën

Artikel 75

[Wijzigt de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten.]

Artikel 76

[Wijzigt de Wet op de Registeraccountants.]

Paragraaf 7.3 Ministerie van Justitie

Artikel 77

[Wijzigt de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie.]

Artikel 78

[Wijzigt de Wet op de economische delicten.]

Hoofdstuk 8 Evaluatiebepaling en overgangs- en slotbepalingen

Artikel 79

Onze Minister zendt binnen vijf jaar na de inwerkingtreding van deze wet aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

Artikel 80

- 1 Het is een accountantsorganisatie toegestaan om na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zonder vergunning haar werkzaamheden ten behoeve van het uitvoeren van wettelijke controles voort te zetten dan wel opdrachten tot uitvoering van wettelijke controles te aanvaarden, onder de in het tweede lid genoemde voorwaarden.

- 2 De accountantsorganisatie vraagt binnen een maand na inwerkingtreding van deze wet een vergunning aan bij de Autoriteit Financiële Markten en legt binnen drie maanden na deze aanvraag de gegevens en bescheiden, bedoeld in artikel 8, aan de Autoriteit Financiële Markten over.
- 3 Het eerste lid is van toepassing totdat de Autoriteit Financiële Markten onherroepelijk op de vergunningaanvraag heeft beslist.
- 4 De Autoriteit Financiële Markten beslist binnen twaalf maanden na inwerkingtreding van deze wet op een aanvraag als bedoeld in het tweede lid. Onze Minister kan deze termijn ten hoogste twee maal met een periode van een half jaar verlengen.
- 5 De accountantsorganisatie die op grond van het tweede lid een vergunning heeft aangevraagd, wordt als aanvrager in de zin van het tweede lid ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11. De Autoriteit Financiële Markten haalt deze inschrijving door zodra zij onherroepelijk op de aanvraag heeft beslist.

Artikel 81

De besluiten die voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zijn genomen door onderscheidenlijk het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants, het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants en het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, en die betrekking hebben op een periode na bedoeld tijdstip, worden na dat tijdstip geacht te zijn genomen door de Commissie eindtermen accountantsopleiding, bedoeld in artikel 69, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants.

Artikel 82

In geval voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet beroep is ingesteld tegen een op grond van de Wet op de Registeraccountants genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 75, eerste lid, van die wet, onderscheidenlijk tegen een op grond van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten genomen besluit door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet of het curatorium, bedoeld in artikel 89, eerste lid, van die wet wordt op het bezwaar en beroep beslist met toepassing van het voor dat tijdstip geldende recht.

Artikel 83 [Vervallen per 01-02-2019]

[Vervallen]

Artikel 84

In afwijking van artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, blijven de regels, opgenomen in de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit registeraccountants 1994 onderscheidenlijk de artikelen 8 tot en met 13 van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals deze luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing op de praktijkstage, tot het tijdstip waarop de verordening, bedoeld in artikel 67, tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants onderscheidenlijk de verordening, bedoeld in artikel 54, tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, in werking treedt.

Artikel 85

- 1 Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 56, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 85, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit Accountants-Administratieconsulenten 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.
- 2 Tot het tijdstip waarop de Commissie eindtermen accountantsopleiding de eindtermen, bedoeld in artikel 69, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de Registeraccountants heeft vastgesteld, blijven de door het examenbureau, bedoeld in artikel 74, eerste lid, van die wet, vastgestelde eisen, bedoeld in

artikel 5, eerste lid, van het Examenbesluit registeraccountants 1994, zoals die luiden voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, van toepassing.

Artikel 86

- 1 Binnen zes weken na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet zendt de Autoriteit Financiële Markten ter instemming aan Onze Minister een begroting van de in het resterende deel van het lopende jaar te verwachten baten en lasten, investeringsuitgaven alsmede inkomsten en uitgaven met betrekking tot de uitvoering van de bij en krachtens deze wet opgedragen taak en daaruit voortvloeiende werkzaamheden.
- 2 Artikel 32, tweede, vijfde en zesde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 86a

- 1 Tot twee jaar na de inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep is artikel 24b niet van toepassing op werkzaamheden waarvoor de opdracht aan de accountant of accountantsorganisatie is verstrekt voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep.
- 2 Artikel 27, tweede lid, treedt vijf jaar na de inwerkingtreding van de Wet op het accountantsberoep in werking.

Artikel 87

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen of onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld.

Artikel 88

Deze wet wordt aangehaald als: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven te 's-Gravenhage, 19 januari 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,

G. Zalm

Uitgegeven de *drieëntwintigste* februari 2006

De Minister van Justitie,

J. P. H. Donner

Bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet

- de artikelen 4.3.1, tweede lid, en 5.2.2, derde lid, van de Wet langdurige zorg;
- artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet;
- artikel 35, tweede lid, van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen, voor zover het de controle betreft van de financiële verantwoordingen van het Centraal bureau voor de statistiek, het college voor de post- en telecommunicatiemarkt, het College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden, het Commissariaat voor de Media, de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, de Dienst Wegverkeer, de Kamer van Koophandel, de Koninklijke Bibliotheek, de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen, het Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen, de Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek de Nederlandse Zorgautoriteit, de NVNL, de organisatie ZorgOnderzoek Nederland, de Waarderingskamer en het Zorginstituut Nederland;
- artikel 7.7, tweede lid, van de Mediawet 2008;
- artikelen 146 en 147, vijfde lid, van de Pensioenwet;
- artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- artikel 23j, tweede lid, van de Rijksdoelwet 1995;
- artikel 21, tweede lid, van de Rijkswet Onderzoeksraad voor veiligheid;
- artikel 109, tweede lid, van de Waterschapswet;
- artikel 6, eerste lid, onderdeel f, van de Wet afbreking zwangerschap;
- artikel 5, tweede lid, van de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen;
- artikel 25, vierde lid, van de Wet toelating zorginstellingen;
- artikelen 3:72, zevende lid, 3:77, 3:82, 3:86, tweede lid, 4:37o, vierde lid, 4:51, derde lid, en 4:85, tweede lid, van de Wet op het financieel toezicht;
- artikelen 141 en 142, vijfde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling;
- artikel 22, eerste lid, van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer;
- artikel 23, derde lid, tweede volzin, van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012;
- artikel 37, eerste lid, van de Woningwet.

Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Hoofdstuk 1a Bepalingen ter uitvoering van artikel 2 van de wet

Hoofdstuk 2 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8, 12c, tweede lid, en 12e, derde lid, van de wet

Hoofdstuk 3 Bepaling ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet

Hoofdstuk 4 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 15, tweede lid, en 16, zesde lid, van de wet

Hoofdstuk 5 Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet

§ 1 Algemeen

§ 2 Cliëntenadministratie

§ 3 Controledossier

§ 4 Aanvaarding of continuering van opdrachten

§ 5 De uitvoering van de wettelijke controle

§ 6 Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

§ 7 Klachtenregeling

§ 8 Tuchtrechtspraak

Hoofdstuk 6 Bepalingen ter uitvoering van artikel 19, vierde lid, van de wet

Hoofdstuk 6a Bepaling ter uitvoering van artikel 20, vijfde lid, van de wet

Hoofdstuk 7 Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet

Hoofdstuk 7a Bepalingen ter uitvoering van artikel 22a, zevende lid, onderdeel d, en negende lid, van de wet

Hoofdstuk 8 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 25 en 25a, vierde lid, van de wet

Hoofdstuk 9 Bepalingen ter uitvoering van artikel 26, tweede, derde en vijfde lid, van de wet

Hoofdstuk 10 Bepaling ter uitvoering van artikel 41, vierde lid, van de wet

Hoofdstuk 11 Bepaling ter uitvoering van artikel 55, eerste lid, van de wet

Hoofdstuk 12 Overgangsrecht

Hoofdstuk 13 Wijziging van de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet

Hoofdstuk 14 Slotbepalingen en inwerkingtreding

Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.
Op de voordracht van Onze Minister van Financiën van 22 juni 2006, nr. FM 2006-1525 M, Generale The-saurie, Directie Financiële Markten, Afdeling Marktgedrag en Effectenverkeer;
Gelet op richtlijn nr. 2006/43/EG van 17 mei 2006 van het Europees Parlement en de Raad van de Europe-se Unie betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekenin-gen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU L 157), de artikelen 1, tweede lid, 8, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, 21, tweede lid, 22, 25, 26, tweede en derde lid, 41, vierde lid, en 55, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
De Raad van State gehoord (advies van 20 juli 2006, no. W06.06.0253/IV);
Gezien het nader rapport van Onze Minister van Financiën van 8 augustus 2006, nr. FM 2006-1908 U;
Hebben goedgevonden en verstaan:

Hoofdstuk 1 Begripsbepalingen

Artikel 1

In dit besluit wordt verstaan onder:

- beroepsorganisatie: Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep;
- controledossier: geheel van gegevens en bescheiden die zijn vastgelegd tijdens het uitvoeren van een wettelijke controle en waarop de externe accountant zijn verklaring baseert;
- groepsaccountant: externe accountant die de verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat;
- medewerkers: externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die zijn betrokken bij de uitvoering van wettelijke controles;
- verbonden entiteit: onderneming of instelling die met een accountantsorganisatie is verbonden door middel van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
- wet: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 1a Bepalingen ter uitvoering van artikel 2 van de wet

Artikel 1a

Als organisaties van openbaar belang als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, onder 5°, van de wet zijn aangewezen:

- a. netbeheerders als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel k, van de Elektriciteitswet 1998 of artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Gaswet;
- b. toegelaten instellingen als bedoeld in artikel 1 van de Woningwet, eerste lid, die op twee opeenvol-gende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer dan 5.000 verhuureenheden bezitten;
- c. de instellingen voor wetenschappelijk onderzoek, genoemd in artikel 1.16 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onder-zoek, genoemd in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Nederlandse organisatie voor wetenschappe-lijk onderzoek; en
- d. pensioenfondsen die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeen-volgende balansdata, kwalificeren als grote fondsen als bedoeld in artikel 35a, vijfde lid, onderdeel b, van het Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling.

Artikel 1b

- 1 Een organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1a, onderdeel c, hoeft niet te voldoen aan het Besluit instelling auditcommissie, indien:
 - a. deze organisatie beschikt over een auditcommissie of een orgaan met gelijksoortige taken;
 - b. bij de samenstelling van deze commissie of dit orgaan rekening is gehouden met de benodigde deskundigheid van de leden gezamenlijk die relevant is voor de sector waarin de organisatie actief is; en
 - c. ten minste één lid van deze commissie of dit orgaan onafhankelijk is van deze organisatie.
- 2 Een organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1a, onderdeel d, behoeft niet te voldoen aan het Besluit instelling auditcommissie.

Hoofdstuk 2 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8, 12c, tweede lid, en 12e, derde lid, van de wet

Artikel 2

- 1 Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens en bescheiden:
 - a. de datum van de aanvraag;
 - b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;
 - c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
 - d. de rechtsvorm van de aanvrager;
 - e. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager;
 - f. de statuten of overeenkomsten waarin de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager zijn vastgelegd;
 - g. indien van toepassing: een opgave van het nummer van inschrijving in het handelsregister;
 - h. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager;
 - i. de naam en het zakelijk adres van alle natuurlijke personen die, door middel van middellijk of onmiddellijk aandeelhouderschap of op andere wijze, economisch middellijk of onmiddellijk eigenaar van de aanvrager zijn;
 - j. indien de aanvrager een vennootschap of maatschap is: de naam, het zakelijk adres en de woonplaats of vestigingsplaats van alle natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk partij zijn bij de overeenkomst van maatschap of vennootschap;
 - k. de naam, het woonadres, het zakelijk adres, en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen en de naam van die organisatie;
 - l. de naam, het woonadres, het zakelijk adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van alle leden van het toezichthoudende orgaan van de aanvrager, of bij afwezigheid daarvan, van enig ander orgaan dat toezicht houdt op het bestuur van de aanvrager;
 - m. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
 - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk, waaronder verbonden entiteiten; of
 - 3°. een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
 - n. de naam en het inschrijvingsnummer bij de beroepsorganisatie van alle externe accountants die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, alsmede of deze externe accountants bij de aanvrager werkzaam zijn, dan wel aan hem zijn verbonden;
 - o. indien een externe accountant als bedoeld in onderdeel n, is ingeschreven in de registers van andere toezichthoudende instanties: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;

- p. indien de aanvrager is ingeschreven als auditkantoor of auditororganisatie van een derde land in de registers van toezichthoudende instanties in lidstaten: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - q. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer; en
 - r. het aantal wettelijke controles dat de aanvrager gedurende een periode van twaalf maanden vanaf het tijdstip van de aanvraag voornemens is te verrichten bij organisaties van openbaar belang of andere ondernemingen of instellingen.
- 2 Indien een auditkantoor of accountantsorganisatie middellijk of onmiddellijk aandeelhouder of anderszins eigenaar is van een aanvrager als bedoeld in het eerste lid, is het eerste lid, onderdelen i en j, niet van toepassing op de natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk aandeelhouder, partij bij de overeenkomst van maatschap of vennootschap of op andere wijze economisch eigenaar zijn van dat auditkantoor of die accountantsorganisatie. In dat geval bevat de aanvraag, bedoeld in het eerste lid, de naam, het adres en vestigingsplaats van het auditkantoor dat of de accountantsorganisatie die middellijk of onmiddellijk aandeelhouder of anderszins eigenaar is van de aanvrager.
- 3 Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
- 4 Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
- 5 Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen.

Artikel 2a

- 1 Een aanvraag tot inschrijving in het register, bedoeld in artikel 12c, eerste lid, van de wet, wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens:
- a. de datum van de aanvraag;
 - b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;
 - c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
 - d. de rechtsvorm van de aanvrager;
 - e. de naam van alle auditors van een derde land die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, de naam van de toezichthoudende instanties in dat derde land waarbij deze auditors van een derde land zijn geregistreerd en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - f. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager van waaruit verklaringen worden of zullen worden afgegeven als bedoeld in artikel 12b van de wet;
 - g. de naam, het zakelijk adres en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen, alsmede de naam van die beroepsorganisatie;
 - h. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
 - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk; of
 - 3°. een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
 - i. indien de aanvrager is ingeschreven als auditkantoor of auditororganisatie van een derde land in de registers van toezichthoudende instanties in lidstaten: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;

- j. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer.
- 2 Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag.
- 3 Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
- 4 Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door tenminste een van de personen die het dagelijks beleid van een auditororganisatie van een derde land bepalen.

Artikel 2b

- 1 Een aanvraag tot inschrijving in het register als bedoeld in artikel 12e, tweede lid, van de wet, wordt schriftelijk ingediend en bevat de volgende gegevens:
 - a. de datum van de aanvraag;
 - b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;
 - c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
 - d. de rechtsvorm van de aanvrager;
 - e. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager;
 - f. de naam en het inschrijfnummer bij de beroepsorganisatie of bij een daarmee vergelijkbare organisatie in het buitenland van alle externe accountants die bij de aanvrager werkzaam zijn dan wel aan hem zijn verbonden en die de aanvrager doet inschrijven in het register als bedoeld in artikel 11 van de wet en de naam van die organisatie;
 - g. de naam en het zakelijk adres van alle personen die als vennoot of anderszins aan het auditkantoor verbonden zijn;
 - h. de naam en het zakelijk adres van alle natuurlijke personen die, door middel van middellijk of onmiddellijk aandeelhouderschap of op andere wijze, economisch middellijk of onmiddellijk eigenaar van de aanvrager zijn;
 - i. de naam en het zakelijk adres en, voor zover van toepassing, het inschrijfnummer bij de beroepsorganisatie of bij een daarmee vergelijkbare organisatie in het buitenland van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen en de naam van die organisatie;
 - j. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
 - 1°. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - 2°. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk, waaronder verbonden entiteiten; of
 - 3°. een verwijzing naar de plaats waar de onder 2° bedoelde informatie voor het publiek toegankelijk is;
 - k. de naam van de toezichthoudende instanties van de lidstaat waar het auditkantoor is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
 - l. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer.
- 2 Desgevraagd verstrekt de aanvrager aan de Autoriteit Financiële Markten tevens overige gegevens en bescheiden die naar het oordeel van de Autoriteit Financiële Markten nodig zijn in het belang van de beoordeling van de aanvraag, bedoeld in het eerste lid.
- 3 Voor een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt gebruik gemaakt van door de Autoriteit Financiële Markten voorgeschreven formulieren.
- 4 Een aanvraag als bedoeld in het eerste lid wordt ondertekend door ten minste een van de personen die het dagelijks beleid van het auditkantoor bepalen.

Artikel 3

- 1 Een aanvrager meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die hij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste tot en met derde lid, artikel 2a, eerste of tweede lid, of artikel 2b, eerste of tweede lid onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
- 2 Onverminderd het bepaalde in artikel 7, meldt een accountantsorganisatie een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met l, m, onder 2°, en n onverwijld en wijzigingen in de overige in artikel 2, eerste tot en met derde lid, bedoelde gegevens of bescheiden, met uitzondering van de in onderdeel r bedoelde gegevens, ten minste eenmaal per kwartaal, schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
- 3 Een auditororganisatie van een derde land meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die zij heeft overgelegd op grond van artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j, onverwijld en wijzigingen in de in artikel 2a, tweede lid, bedoelde gegevens en bescheiden tenminste eenmaal per kwartaal schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
- 4 Een auditkantoor meldt een wijziging in de gegevens of bescheiden die hij heeft overgelegd op grond van artikel 2b, eerste lid, onderdelen b tot en met h en i, onder 2°, en j, onverwijld en wijzigingen in de overige in artikel 2b, eerste tot en met derde lid, bedoelde gegevens en bescheiden ten minste eenmaal per kwartaal schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.
- 5 Een melding als bedoeld in het eerste tot en met vierde lid wordt ondertekend door ten minste een van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie, auditororganisatie van een derde land onderscheidenlijk het auditkantoor bepalen.

Hoofdstuk 3 Bepaling ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet

Artikel 4

- 1 Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, vermeldt:
 - a. de datum van vergunningverlening als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet;
 - b. de datum van inschrijving in het register als bedoeld in artikel 12c, eerste lid, onderscheidenlijk artikel 12e, tweede lid, van de wet;
 - c. de in artikel 2, eerste lid, onderdelen b tot en met d, h tot en met j, k, met uitzondering van het woonadres, l, met uitzondering van het woonadres, m, onder 2° of 3°, en n tot en met q, bedoelde gegevens;
 - d. de in artikel 2a, eerste lid, onderdelen b tot en met j bedoelde gegevens, voor zover het register deze gegevens niet reeds bevat op grond van onderdeel c;
 - e. de in artikel 2b, eerste lid, bedoelde gegevens; en
 - f. het feit dat de Autoriteit Financiële Markten belast is met het verlenen van vergunningen als bedoeld in artikel 5 van de wet, toezicht en handhaving zoals geregeld in hoofdstuk 5 van de wet en het uitvaardigen van openbare waarschuwingen en de publicatie van handhavingsmaatregelen zoals geregeld in hoofdstuk 6 van de wet, alsmede het adres van de Autoriteit Financiële Markten.
- 2 Indien een vergunning mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, wordt dat vermeld in het register.
- 3 De Autoriteit Financiële Markten verwerkt een ingevolge artikel 3, tweede tot en met vierde lid, gemelde wijziging van de in het eerste lid bedoelde gegevens binnen vijf werkdagen na ontvangst van de melding in het register.

Hoofdstuk 4 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 15, tweede lid, en 16, zesde lid, van de wet

Artikel 5

- 1 Een accountantsorganisatie die voornemens is een persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie zal bepalen of medebepalen, gaat daartoe niet over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten diens betrouwbaarheid heeft beoordeeld en heeft meegedeeld dat deze buiten twijfel staat.
- 2 Een accountantsorganisatie met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, die voornemens is een natuurlijk persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie zal bepalen, gaat daartoe niet over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten heeft vastgesteld dat deze persoon geschikt is.
- 3 Indien een accountantsorganisatie als bedoeld in het tweede lid onderdeel uitmaakt van een netwerk, gaat het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie dat voornemens is een natuurlijk persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van dit netwerkonderdeel zal bepalen, daartoe niet over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten heeft vastgesteld dat deze persoon geschikt is.
- 4 Een accountantsorganisatie als bedoeld in het tweede lid of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in het derde lid, die of dat voornemens is een natuurlijk persoon te benoemen die deel uit zal gaan maken van het orgaan dat belast is met het interne toezicht, gaat daartoe niet over dan nadat de Autoriteit Financiële Markten heeft vastgesteld dat deze persoon geschikt is.

Artikel 6

De betrouwbaarheid van een persoon die het beleid van een accountantsorganisatie bepaalt of mede bepaalt, staat buiten twijfel wanneer dat eenmaal door de Autoriteit Financiële Markten of De Nederlandsche Bank NV is vastgesteld voor de toepassing van enige wet, zolang niet een wijziging in de relevante feiten of omstandigheden een aanleiding geeft tot een nieuwe beoordeling.

Artikel 7

Indien een accountantsorganisatie in het kader van haar normale bedrijfsvoering vaststelt dat zich een wijziging heeft voorgedaan in de gegevens, bedoeld in artikel 2, derde lid, die nodig zijn in het belang van de beoordeling van de betrouwbaarheid van een persoon als bedoeld in artikel 6, meldt zij dit onverwijld schriftelijk aan de Autoriteit Financiële Markten.

Hoofdstuk 5 Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet

§ 1 Algemeen

Artikel 8

- 1 Een accountantsorganisatie voert een beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit beleid wordt in elk geval uitgewerkt in het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 8a, Het beleid, bedoeld in artikel 18b van de wet, maakt in elk geval onderdeel uit van het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en voldoet aan artikel 24bis, eerste lid, onderdeel j, van de richtlijn.
- 2 De accountantsorganisatie legt het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk vast.
- 3 De accountantsorganisatie deelt het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing mede aan haar medewerkers en maakt dit voor hen toegankelijk.

- 4 De accountantsorganisatie bewaart de schriftelijke vastlegging van het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in het eerste lid, gedurende ten minste zeven jaren nadat het is vastgelegd of gewijzigd.

Artikel 8a

- 1 Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat onder andere procedures, beschrijvingen en standaarden als bedoeld in de artikelen 11, tweede lid, en 16, die ten doel hebben de naleving door de accountantsorganisatie te waarborgen van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24b van de wet gestelde regels. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet aan de in artikel 24bis, eerste lid, onderdelen b, c, e tot en met h, en tweede lid, van de richtlijn opgenomen eisen met betrekking tot de interne organisatie van de accountantsorganisatie.
- 2 De accountantsorganisatie legt het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk vast.
- 3 De accountantsorganisatie informeert haar medewerkers over het stelsel van kwaliteitsbeheersing en maakt dit voor hen toegankelijk.
- 4 De accountantsorganisatie bewaart de schriftelijke vastlegging van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in het eerste lid, gedurende ten minste zeven jaren nadat het is vastgelegd of gewijzigd.

Artikel 9

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en die nadere regels stellen terzake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Artikel 9a

- 1 De accountantsorganisatie evalueert jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 8a, en voldoet daarbij aan artikel 24bis, eerste lid, onderdeel k, van de richtlijn opgenomen eisen met betrekking tot die evaluatie.
- 2 De accountantsorganisatie evalueert de procedures en gedragslijnen en het beleid, bedoeld in artikel 8, eerste lid, tweede volzin, en voldoet daarbij aan de in artikel 24bis, eerste lid, onderdeel k, van de richtlijn opgenomen eisen met betrekking tot die evaluatie.

§ 2 Cliëntenadministratie

Artikel 10

- 1 Een accountantsorganisatie houdt een systematische, toegankelijke en actuele cliëntenadministratie bij waarin per controlecliënt, voor zover van toepassing, de volgende gegevens worden vastgelegd:
 - a. de naam, het adres en de vestigingsplaats;
 - b. of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is;
 - c. de naam van de externe accountant; en
 - d. de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor de wettelijke controle en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
- 2 De accountantsorganisatie bewaart de gegevens in haar cliëntenadministratie gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

§ 3 Controledossier

Artikel 11

- 1 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat externe accountants voor elke wettelijke controle een controledossier inrichten.
- 2 Een accountantsorganisatie heeft een standaard voor de inrichting van een controledossier.
- 3 In het controledossier worden ten minste de volgende gegevens en bescheiden schriftelijk of elektronisch vastgelegd:

- a. de overeenkomst tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt en de eventuele wijzigingen daarin;
 - b. de correspondentie met betrekking tot de controlecliënt, voor zover deze betrekking heeft op de wettelijke controle;
 - c. een controleplan waarin de vermoedelijke reikwijdte en aanpak van de wettelijke controle worden vastgelegd;
 - d. een beschrijving van de aard en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - e. de begin- en einddatum van uitvoering van de in het controleplan onderscheiden fasen van controlewerkzaamheden;
 - f. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - g. de uit de bevindingen, bedoeld in onderdeel f, getrokken conclusies;
 - h. het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring;
 - i. de gegevens die worden vastgelegd ingevolge de artikelen 6 tot en met 8 van de verordening en de artikelen 12, tweede lid, 13, tweede lid, 15a, eerste en tweede lid, 17, tweede lid, en 37, tweede lid; en
 - j. de overige relevante gegevens en bescheiden die van belang zijn voor het toezicht op de naleving van de bij of krachtens de wet, de Wet op het accountantsberoep en de verordening gestelde regels.
- 4 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant de accountantsverklaring ondertekent nadat de controlewerkzaamheden zijn verricht en vastgelegd.
 - 5 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant uiterlijk 60 dagen na de ondertekening van de accountantsverklaring de in het derde lid bedoelde gegevens en bescheiden in het controledossier heeft opgenomen en het controledossier heeft afgesloten.
 - 6 Een accountantsorganisatie bewaart een controledossier gedurende ten minste zeven jaren nadat het is afgesloten.

§ 4 Aanvaarding of continuering van opdrachten

Artikel 12

- 1 Alvorens een opdracht voor een wettelijke controle te aanvaarden of te continueren, beoordeelt een accountantsorganisatie:
 - a. of zij voldoet aan het gestelde bij en krachtens paragraaf 3.1.2 van de wet en, voor zover van toepassing, paragraaf 3.1.3 van de wet en de verordening;
 - b. of er sprake is van bedreigingen voor haar onafhankelijkheid en wat er gedaan wordt om deze bedreigingen te beperken;
 - c. of zij kan voldoen aan artikel 15; en
 - d. de integriteit van de controlecliënt.
- 2 De accountantsorganisatie legt de beoordeling, bedoeld in het eerste lid, schriftelijk vast.
- 3 De accountantsorganisatie waarborgt dat haar medewerkers haar de informatie verstrekken die van belang is voor de beoordeling.

Artikel 13

- 1 Een accountantsorganisatie beëindigt een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle, indien na aanvaarding of continuering ervan:
 - a. informatie bekend wordt die, was zij haar bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet;

- b. de controlecliënt wordt overgenomen door, fuseert met of het eigendom verwerft van een andere entiteit en niet wordt voldaan of kan worden voldaan aan de in artikel 22, zesde lid, van de richtlijn opgenomen eisen met betrekking tot de identificatie en evaluatie van die belangen en de naar aanleiding daarvan te nemen maatregelen.
- 2 De accountantsorganisatie legt de in het eerste lid bedoelde beslissing vast, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.
- 3 Onverminderd artikel 393, tweede lid, laatste volzin, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de tussentijdse beëindiging dan wel de intrekking van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle door de voor de controle verantwoordelijke externe accountant wordt gemeld aan de Autoriteit Financiële Markten, indien bekend onder opgave van een afdoende motivering daarvoor.

§ 5 De uitvoering van de wettelijke controle

Artikel 14

- 1 Een accountantsorganisatie wijst voor de uitvoering van elke opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle een externe accountant aan die bevoegd is tot het uitvoeren van die wettelijke controle.
- 2 Borging van de kwaliteit van de wettelijke controle, de onafhankelijkheid en de bekwaamheid is voor de accountantsorganisatie het belangrijkste criterium bij de selectie van de externe accountant, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 15

Een accountantsorganisatie stelt de benodigde tijd en middelen en het benodigde gekwalificeerde personeel aan de externe accountant beschikbaar, opdat hij zijn taak naar behoren kan uitvoeren.

Artikel 15a

- 1 Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht van een geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen, zorgt ervoor dat de groepsaccountant op basis van adequate informatie:
 - a. een controleverklaring afgeeft die voldoet aan daarvoor in artikel 28 van de richtlijn opgenomen eisen en, indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, een controleverklaring afgeeft die eveneens voldoet aan de daar in artikel 10 van de verordening opgenomen eisen en daarnaast de in artikel 11 van de verordening bedoelde aanvullende verklaring aan de auditcommissie verstrekt;
 - b. de controlewerkzaamheden evalueert in overeenstemming met daarvoor in artikel 27, eerste lid, van de richtlijn opgenomen eisen;
 - c. in overeenstemming met artikel 27, eerste, onderdeel c, van de richtlijn beschikt over de in dat onderdeel genoemde informatie en documenten of, indien hij hieraan niet kan voldoen, passende maatregelen als bedoeld in artikel 27, tweede lid, van de richtlijn neemt en deze maatregelen meldt aan de Autoriteit Financiële Markten.
- 2 Met het oog op de verstrekking van gegevens of inlichtingen aan de Autoriteit Financiële Markten in het kader van een kwaliteitsbeoordeling of een onderzoek naar de controle van een geconsolideerde jaarrekening, zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat de groepsaccountant voldoet aan de daarvoor in artikel 27, derde lid, van de richtlijn opgenomen eisen.
- 3 De accountantsorganisatie stelt passende procedures vast om te kunnen voldoen aan het eerste en tweede lid.

Artikel 16 [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

Artikel 17

- 1 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat een externe accountant ten behoeve van de uitvoering van een wettelijke controle zonodig advies vraagt aan vakbekwame personen.
- 2 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant het onderwerp van de adviesaanvraag en het verkregen advies vastlegt.

Artikel 18

- 1 Een accountantsorganisatie stelt toetsingscriteria op aan de hand waarvan zij vaststelt voor welke andere wettelijke controles dan die bij organisaties van openbaar belang een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vindt plaats voordat een accountantsverklaring als bedoeld in artikel 1 van de wet wordt afgegeven, om na te gaan of de externe accountant redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van die accountantsverklaring.
- 2 De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd overeenkomstig artikel 8, tweede lid, derde lid, tweede en derde volzin, en vierde tot en met zevende lid, van de verordening, met dien verstande dat de beoordeling ook mag worden uitgevoerd door een beoordelaar die:
 - a. accountant is ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep; en
 - b. voldoende bekwaam is en over voldoende relevante werkervaring beschikt om de desbetreffende wettelijke controle te beoordelen.

Artikel 19 [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

Artikel 20 [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

Artikel 21 [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

§ 6 Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 22

Een accountantsorganisatie waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 23

- 1 Een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang wijst een persoon aan die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24b van de wet en bij de verordening gestelde regels. De accountantsorganisatie wijst eveneens een plaatsvervanger aan.
- 2 De in het eerste lid bedoelde persoon legt aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen verantwoording af omtrent zijn werkzaamheden en de uitkomsten daarvan.
- 3 Indien de in het eerste lid bedoelde persoon is betrokken bij een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle, is het zijn plaatsvervanger die ter zake van die opdracht toeziet op de naleving van de in het eerste lid bedoelde regels.

Artikel 24

- 1 Een accountantsorganisatie zorgt voor een vastlegging van:
 - a. een overzicht van de overtredingen van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24b van de wet en de bij de verordening gestelde regels, voor zover deze bekend zijn bij de in artikel 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisa-

tie bepalen en hiervoor een boete kan worden opgelegd in de tweede of derde categorie dan wel sprake is van structurele overtredingen van dezelfde regel;

- b. een overzicht van de overtredingen van de bij of krachtens de artikelen 25 tot en met 31 van de Wta gestelde regels, voor zover deze bekend zijn bij de in artikel 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en voor zover deze bekend zijn bij de in artikel 23, eerste lid, bedoelde persoon of de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en deze overtredingen geen kleine inbreuk als bedoeld in artikel 24, ter, derde lid, van de richtlijn zijn;
 - c. maatregelen die de accountantsorganisatie heeft genomen jegens de medewerkers die bij de in onderdeel a of b bedoelde overtredingen betrokken zijn geweest, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen; en
 - d. de door de accountantsorganisatie genomen maatregelen tot aanpassing van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 2 De accountantsorganisatie stelt jaarlijks een verslag op met een overzicht van de in het eerste lid, onderdelen c en d, bedoelde maatregelen en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen.
 - 3 De accountantsorganisatie deelt het verslag mede aan haar medewerkers.

§ 7 Klachtenregeling

Artikel 25

Een accountantsorganisatie zorgt voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van wettelijke controles.

§ 8 Tuchtrechtspraak

Artikel 26

- 1 Indien bij de accountantskamer te Zwolle een tuchtprocedure aanhangig is gemaakt tegen een bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant, meldt de accountantsorganisatie dat aan de Autoriteit Financiële Markten, binnen een week nadat de accountantsorganisatie hiervan kennis heeft genomen, onder vermelding van de naam en het inschrijvingsnummer bij de beroepsorganisatie van de desbetreffende externe accountant of, indien de externe accountant een wettelijke auditor als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de wet is, de naam en het inschrijvingsnummer bij de met de beroepsorganisatie vergelijkbare organisatie van de lidstaat waarin hij is toegelaten.
- 2 De in het eerste lid bedoelde melding kan achterwege blijven indien de Autoriteit Financiële Markten degene is die de in het eerste lid bedoelde tuchtprocedure aanhangig heeft gemaakt.

Hoofdstuk 6 Bepalingen ter uitvoering van artikel 19, vierde lid, van de wet

Artikel 27

De eigenaars of aandeelhouders van een accountantsorganisatie, de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen, het toezichthoudende orgaan van een accountantsorganisatie, of een met een accountantsorganisatie verbonden entiteit, hebben geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van de wettelijke controle door die accountantsorganisatie dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de externe accountant die namens de betrokken accountantsorganisatie de wettelijke controle verricht.

Artikel 28

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants haar ten minste eenmaal per jaar schriftelijk:

- a. bevestigen dat zij de bij en krachtens de wet en de Wet op het accountantsberoep gestelde regels inzake onafhankelijkheid naleven; en

- b. informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid.

Artikel 29

- 1 Een accountantsorganisatie ontvangt geen vergoeding voor de uitvoering van een wettelijke controle waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
 - a. aanvullende diensten die zij verleent aan de controlecliënt; of
 - b. de strekking van de af te geven accountantsverklaring.
- 2 De accountantsorganisatie komt de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor iedere wettelijke controle elk jaar van tevoren met de controlecliënt overeen.

Artikel 30 [Vervallen per 17-06-2017]

[Vervallen]

Artikel 30a

- 1 Een accountantsorganisatie geniet of bezit geen materieel of financieel belang in een controlecliënt waarvan zij de wettelijke controle verricht en koopt of verkoopt geen financiële instrumenten die door die controlecliënt worden uitgegeven, gegarandeerd of anderzijds ondersteund.
- 2 Het in het eerste lid opgenomen verbod is niet van toepassing, indien sprake is van de in artikel 22, tweede lid, van de richtlijn genoemde uitzondering daarop.

Artikel 30b

- 1 Een accountantsorganisatie oefent geen invloed uit op de uitkomst van een wettelijke controle, indien:
 - a. zij financiële instrumenten van de controlecliënt bezit of financiële instrumenten als bedoeld in artikel 22, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn bezit van een entiteit die met die cliënt verbonden is;
 - b. zij met de controlecliënt een dienstverband als bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de wet onderhoudt dat of relatie als bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de wet onderhoudt die de onafhankelijkheid beïnvloedt.
- 2 Het eerste lid, onderdeel a, is niet van toepassing indien sprake is van de in artikel 22, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn genoemde uitzondering.

Artikel 30c

Een accountantsorganisatie vraagt of accepteert geen geldelijke of andere geschenken van de controlecliënt of entiteiten die met de controlecliënt verbonden zijn, tenzij een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij de waarde daarvan als verwaarloosbaar of onbeduidend zou beschouwen.

Artikel 30d

Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar werknemers en andere in artikel 22, tweede lid, van de richtlijn genoemde personen geen:

- a. materieel of financieel belang bezitten in de zin van artikel 30a;
- b. invloed uitoefenen in de zin van 30b;
- c. geldelijke of andere geschenken vragen of accepteren in de zin van 30c;
- d. dienstverband bij de controlecliënt hebben of hebben gehad in de zin van artikel 22, vierde lid, onder c, van de richtlijn.

Artikel 31

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Hoofdstuk 6a Bepaling ter uitvoering van artikel 20, vijfde lid, van de wet

Artikel 31a

Een accountantsorganisatie verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan toezichthoudende instanties.

Hoofdstuk 7 Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet

Artikel 32

- 1 Een accountantsorganisatie heeft een beleid dat ertoe strekt dat de betrokkenheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers wordt voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Gedragslijnen en procedures ter waarborging van de naleving van artikel 27 maken onderdeel uit van dit beleid.
- 2 Een accountantsorganisatie stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf.
- 3 Een accountantsorganisatie neemt naar aanleiding van een incident als bedoeld in het tweede lid passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.
- 4 Een accountantsorganisatie informeert de Autoriteit Financiële Markten onverwijld omtrent de in het tweede lid bedoelde incidenten.

Artikel 33

- 1 De administratieve vastlegging van incidenten als bedoeld in artikel 32, tweede lid, omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene of degenen die bij het incident zijn betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen.
- 2 Een accountantsorganisatie bewaart de in het eerste lid bedoelde gegevens gedurende ten minste zeven jaren nadat zij zijn vastgelegd.

Artikel 34

Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van de in dit hoofdstuk geregelde onderwerpen.

Hoofdstuk 7a Bepalingen ter uitvoering van artikel 22a, zevende lid, onderdeel d, en negende lid, van de wet

Artikel 34a

Dit hoofdstuk is van toepassing op accountantsorganisaties met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang.

Artikel 34b

Een accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 34a richt het stelsel van intern onafhankelijk toezicht, bedoeld in artikel 22a van de wet, in overeenkomstig dit hoofdstuk.

Artikel 34c

- 1 Het orgaan belast met het interne toezicht stelt een profielschets vast voor zijn omvang en samenstelling, waarbij ten minste rekening gehouden wordt met de aard van de accountantsorganisatie, haar activiteiten en de gewenste deskundigheid, ervaring en achtergrond van de leden.
- 2 De leden van het orgaan belast met het interne toezicht:

- a. zijn gedurende drie jaar voorafgaande aan de aanvaarding van hun functie niet werkzaam geweest voor of hebben geen deel uitgemaakt van de dagelijkse leiding of het bestuur van de accountantsorganisatie of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet;
 - b. hebben in de drie aan de aanvaarding van de functie voorafgaande jaren geen stemrechten of financiële belangen in de accountantsorganisatie of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid van de wet, gehouden;
 - c. houden gedurende de periode dat zij lid zijn van het orgaan geen stemrechten of financiële belangen in de accountantsorganisatie of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid van de wet.
- 3 De onderdelen a en b van het tweede lid zijn niet van toepassing op de persoon, bedoeld in artikel 22a, vijfde lid, van de wet.
 - 4 De taakverdeling binnen het orgaan belast met het interne toezicht en de werkwijze van het orgaan worden neergelegd in een reglement dat openbaar wordt gemaakt op de website van de accountantsorganisatie.

Artikel 34d

Benoeming van een persoon als lid van het orgaan belast met het interne toezicht geschiedt voor ten hoogste vier jaren. Herbenoeming kan eenmaal en voor ten hoogste vier jaren plaatsvinden.

Artikel 34e

- 1 De hoogte en de samenstelling van de beloning van de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en, indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet, wordt vastgesteld door het orgaan belast met het interne toezicht.
- 2 Het orgaan belast met het interne toezicht doet een voorstel voor het beloningsbeleid voor de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en, indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet.
- 3 Aan de goedkeuring van het orgaan belast met het interne toezicht zijn ten minste onderworpen besluiten van personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie, of van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet omtrent:
 - a. het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 8, eerste lid;
 - b. de benoeming, schorsing en het ontslag van bij de accountantsorganisatie werkzame externe accountants;
 - c. de benoeming, schorsing, beoordeling en het ontslag van de persoon, bedoeld in artikel 23, eerste lid;
 - d. de jaarlijkse begroting van de accountantsorganisatie.
- 4 Het ontbreken van de goedkeuring van het orgaan belast met het interne toezicht op een besluit als bedoeld in het derde lid tast de vertegenwoordigingsbevoegdheid niet aan van personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie, of van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet.

Artikel 34f

- 1 Bij de vervulling van hun taak richten de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming en het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen.
- 2 Indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, richten de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich bij de vervulling van hun taak mede naar het belang van de accountantsorganisatie, de met haar verbonden onderneming en het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen.

- 3 Een lid van het orgaan belast met het interne toezicht neemt niet deel aan de beraadslaging en de besluitvorming indien hij daarbij een direct of indirect persoonlijk belang heeft dat tegenstrijdig is met het belang, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 34g

- 1 De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen, en, indien van toepassing, de personen die het dagelijks beleid bepalen van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet, verschaffen het orgaan belast met het interne toezicht tijdig alle voor de uitoefening van diens taken en bevoegdheden noodzakelijke gegevens.
- 2 De personen, bedoeld in het eerste lid, verstrekken in ieder geval gegevens met betrekking tot:
 - a. de werking van het beleid van de accountantsorganisatie ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 8, eerste lid;
 - b. de hoofdlijnen van het strategisch beleid van de accountantsorganisatie in Nederland;
 - c. de algemene en financiële risico's met betrekking tot de accountantsorganisatie;
 - d. het beheers- en controlesysteem van de accountantsorganisatie;
 - e. incidenten betreffende de accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 32, tweede lid;
 - f. klachten tegen medewerkers van de accountantsorganisatie ingevolge artikel 22 van de Wet tuchtrechtspraak accountants;
 - g. de bevindingen en conclusies van onderzoeken naar de accountantsorganisatie verricht door de Autoriteit Financiële Markten;
 - h. voornemens van de Autoriteit Financiële Markten om maatregelen te treffen tegen de accountantsorganisatie;
 - i. handavingsbesluiten van de Autoriteit Financiële Markten tegen de accountantsorganisatie.
- 3 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers en haar externe adviseurs gegevens verstrekken aan het orgaan belast met het interne toezicht, indien het orgaan om deze gegevens verzoekt.

Artikel 34h

- 1 Het orgaan belast met het interne toezicht voert ten minste eenmaal per jaar een evaluatie uit. Deze evaluatie vindt plaats buiten de aanwezigheid van de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en, indien van toepassing, de personen die het dagelijks beleid bepalen van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet.
- 2 De evaluatie omvat ten minste:
 - a. het functioneren van het orgaan en van de individuele leden;
 - b. zaken die zich in de praktijk hebben voorgedaan waaruit lessen kunnen worden getrokken;
 - c. het gewenste profiel, de samenstelling en de competenties van het orgaan; en
 - d. het functioneren van de personen die het dagelijks beleid bepalen, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 34i

- 1 Het orgaan belast met het interne toezicht stelt jaarlijks een verslag op. Dit verslag wordt, tegelijk met de publicatie van het transparantieverslag, bedoeld in artikel 13 van de EU-verordening, geplaatst op de website van de accountantsorganisatie.
- 2 Het verslag bevat ten minste de volgende informatie:
 - a. hoe het orgaan zijn rol heeft ingevuld op alle aan het orgaan toegewezen taken en bevoegdheden;
 - b. het aanwezigheidspercentage van de individuele leden van het orgaan belast met het interne toezicht bij vergaderingen van het orgaan;
 - c. wat de belangrijkste inhoudelijke bevindingen, discussies en besluitvorming van het orgaan zijn;
 - d. op welke wijze de evaluatie, bedoeld in artikel 34h, heeft plaatsgevonden en op welke wijze opvolging wordt gegeven aan de conclusies van de evaluatie.

Hoofdstuk 8 Bepalingen ter uitvoering van de artikelen 25 en 25a, vierde lid, van de wet

Artikel 35

Een externe accountant houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit professioneel-kritische instelling en integriteit.

Hoofdstuk 9 Bepalingen ter uitvoering van artikel 26, tweede, derde en vijfde lid, van de wet

Artikel 36

Onder fraude van materieel belang als bedoeld in artikel 26, derde lid, van de wet wordt verstaan een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen en waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.

Artikel 37

- 1 Een melding als bedoeld in artikel 26, tweede lid, van de wet kan achterwege blijven, indien:
 - a. de controlecliënt, nadat de externe accountant hem heeft gewezen op zijn redelijk vermoeden van fraude van materieel belang, daarnaar onverwijld onderzoek verricht of doet verrichten en op basis daarvan een schriftelijk plan opstelt waarin opgenomen:
 - 1°. de maatregelen die de controlecliënt zal nemen om de gevolgen van de fraude, voor zover mogelijk, ongedaan te maken en om herhaling van zodanige fraude te voorkomen; en
 - 2°. de termijn waarbinnen de controlecliënt de maatregelen zal hebben uitgevoerd;
 - b. de externe accountant, binnen vier weken nadat het plan is opgesteld, heeft geoordeeld dat het in onderdeel a bedoelde plan toereikend is; en
 - c. de externe accountant heeft vastgesteld dat de controlecliënt binnen de in onderdeel a, onder 2°, bedoelde termijn de in het plan opgenomen maatregelen in voldoende mate heeft uitgevoerd.
- 2 De externe accountant legt zijn oordeel, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, en zijn vaststelling, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, vast.

Artikel 38

Een externe accountant meldt, indien artikel 37 geen toepassing vindt, schriftelijk de volgende gegevens aan de in artikel 26 van de wet bedoelde opsporingsambtenaar:

- a. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de controlecliënt;
- b. de naam, het adres en de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- c. de naam van de externe accountant;
- d. de datum van de melding; en
- e. een omschrijving van de aard van de vermoedelijke fraude van materieel belang.

Artikel 38a

- 1 Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken:
 - a. indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld en geschiedt:
 - 1°. aan een deskundige die door de externe accountant is betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle;

- 2°. aan personen binnen de accountantsorganisatie waarbinnen de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden dan wel binnen het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, die op enigerlei wijze betrokken zijn bij een wettelijke controle waarvoor de externe accountant verantwoordelijk is;
 - 3°. aan een groepsaccountant of een buitenlandse accountant die verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat waarin de gegevens van een controlecliënt van de externe accountant worden opgenomen;
 - 4°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant indien deze in het kader van een assurance-opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de externe accountant;
 - 5°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of buitenlandse accountant van wiens werkzaamheden de externe accountant in het kader van een wettelijke controle gebruik maakt;
 - 6°. aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant ten behoeve van diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van een controleopdracht;
 - 7°. aan een persoon aan wie advies wordt gevraagd, zoals bedoeld in artikel 17, eerste lid;
 - 8°. aan de persoon die overeenkomstig artikel 8, tweede lid, van de verordening of artikel 18, tweede lid, een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verricht of de persoon, bedoeld in artikel 23, eerste lid;
 - 9°. aan de persoon die is betrokken bij de uitvoering van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle;
 - 10°. aan de beroepsorganisatie;
 - 11°. aan het orgaan belast met het interne toezicht, bedoeld in artikel 22a, derde lid, van de wet;
 - b. indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft;
 - c. in het kader van een gerechtelijke procedure of klachtprocedure jegens de externe accountant of de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of is geweest of waaraan hij verbonden is of is geweest in relatie tot de betreffende controleopdracht; of
 - d. indien dit geschiedt met schriftelijke toestemming van de controlecliënt en indien sprake is van een specifiek doel en de externe accountant dit doel vastlegt.
- 2 Onder een buitenlandse accountant als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 3° tot en met 6° wordt verstaan een in een andere lidstaat gevestigde wettelijke auditor als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de richtlijn, of een auditor van een derde land.

Artikel 38b

- 1 De externe accountant betreft in zijn beslissing op grond van artikel 38a, eerste lid, onderdeel b of d, om al dan niet over te gaan tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen:
 - a. de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het maatschappelijk belang;
 - b. de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de betreffende gegevens of inlichtingen; en
 - c. de wijze waarop en aan wie de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
- 2 De externe accountant legt de overwegingen die hebben geleid tot de in het eerste lid bedoelde beslissing vast.
- 3 Een externe accountant verstrekt geen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan toezichthoudende instanties.

Hoofdstuk 10 Bepaling ter uitvoering van artikel 41, vierde lid, van de wet

Artikel 39 [Vervallen per 01-01-2013]

[Vervallen]

Hoofdstuk 11 Bepaling ter uitvoering van artikel 55, eerste lid, van de wet

Artikel 40 [Vervallen per 01-01-2017]

[Vervallen]

Hoofdstuk 12 Overgangsrecht

Artikel 41

Een aanvraag van een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de wet die ingevolge artikel 80, tweede lid, van de wet binnen een maand na inwerkingtreding van de wet bij de Autoriteit Financiële Markten wordt ingediend, bevat in aanvulling op de in artikel 2, eerste lid, bedoelde gegevens en bescheiden, het aantal wettelijke controles dat de aanvrager op het tijdstip van de aanvraag verricht bij organisaties van openbaar belang of overige ondernemingen of instellingen.

Artikel 42

Het register, bedoeld in artikel 11 van de wet, bevat de datum van de aanvraag, bedoeld in artikel 80, tweede lid, van de wet.

Artikel 42a

- 1 Op de wettelijke controle van een in artikel 1a aangewezen organisatie van openbaar belang, die betrekking heeft op een boekjaar dat is aangevangen voor het tijdstip van inwerkingtreding van artikel I van het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang, blijft het recht van toepassing zoals dat gold voor dat tijdstip.
- 2 Artikel 1a is, voor zover het de op grond van artikelen 23, onderdelen a en b, en 24 van de wet op de wettelijke controle bij organisaties van openbaar belang voortvloeiende verplichtingen betreft, eerst van toepassing na verloop van 24 maanden na de inwerkingtreding van artikel I van het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang.
- 3 Artikel 1a is, voor zover het de op grond van artikel 24b, eerste lid, van de wet op de wettelijke controle bij organisaties van openbaar belang voortvloeiende verplichtingen betreft, eerst van toepassing na verloop van 12 maanden na de inwerkingtreding van artikel I van het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang.
- 4 De overeenkomstige toepassing van artikel 5 van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158) op grond van artikel 2, tweede lid, van de wet, geldt voor de bij de in artikel 1a aangewezen organisaties van openbaar belang werkzame accountants en accountantsorganisaties niet tot en met 12 maanden na de inwerkingtreding van artikel I van het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang.

Hoofdstuk 13 Wijziging van de bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet

Artikel 43

[Wijzigt de Wet toezicht accountantsorganisaties.]

Hoofdstuk 14 Slotbepalingen en inwerkingtreding

Artikel 44

[Wijzig het Besluit politieregisters.]

Artikel 45

[Wijzig het Besluit bestuursorganen WNo en Wob.]

Artikel 46

Dit besluit treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel 47

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit toezicht accountantsorganisaties.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 16 augustus 2006

Beatrix

De Minister van Financiën,

G. Zalm

Uitgegeven de *negenentwintigste* augustus 2006

De Minister van Justitie,

J. P. H. Donner

[Vervallen]

Verordeningen

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Opschrift

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Paragraaf 2.2 Professionaliteit

Paragraaf 2.3 Integriteit

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang,

Overwegende dat het algemeen belang is gediend met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemeen)

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 1 definities

(Zie THoofdstuk 1)

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder: (zie T1)

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie;
- *professionele dienst*: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend;
- *vakbekwaamheid*: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden, genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013.

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Artikel 2

Om invulling te geven aan de verantwoordelijkheid van een accountant te handelen in het algemeen belang, houdt de accountant zich aan de volgende fundamentele beginselen: (Zie T2)

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Artikel 3

- 1 Het in artikel 2 genoemde fundamentele beginsel professionaliteit is van toepassing op elk handelen of nalaten van de accountant.

- 2 De in artikel 2 genoemde fundamentele beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid zijn van toepassing op de accountant bij de beroepsuitoefening. (Zie T3)

Paragraaf 2.2 Professionaliteit

(Zie T Paragraaf 2.2)

Artikel 4

De accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. (Zie T4)

Artikel 5

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden wet- en regelgeving niet naleeft, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T5)

Paragraaf 2.3 Integriteit

(Zie T Paragraaf 2.3)

Artikel 6

De accountant treedt eerlijk en oprecht op. (Zie T6)

Artikel 7

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, neemt deze een maatregel gericht op het beëindigen van dit handelen.
- 2 Als de maatregel, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van het niet-integer handelen. (Zie T7)

Artikel 8

De accountant die vermoedt dat de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden niet integer handelt, treft een redelijkerwijs te nemen maatregel. (Zie T8)

Artikel 9

- 1 Als de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
 - a neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin deze de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.
- 2 Als de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. (Zie T9)

Artikel 10

Als de betrokkenheid van de accountant bij bepaalde informatie door een ander onjuist wordt voorgesteld, treft de accountant een redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat. (Zie T10)

Artikel 10a

- 1 De accountant zet niet aan of laat niet aanzetten tot onethisch gedrag door het aanbieden of laten aanbieden van een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst.

- 2 De accountant moedigt een ander niet aan om een geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst aan te bieden of te ontvangen, terwijl de accountant weet of behoort te weten dat de aanbieder de bedoeling heeft daarmee aan te zetten tot onethisch gedrag. (Zie T10a en 11a)

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

(Zie T Paragraaf 2.4)

Artikel 11

De accountant laat zich niet ongepast beïnvloeden en vertrouwt niet ongepast op derden, technologie of andere factoren. (Zie T11)

Artikel 11a

De accountant ontvangt geen geschenk, persoonlijke uiting van gastvrijheid, belofte of dienst waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit wordt aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. (Zie T11a en 10a en 11a)

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

(Zie T Paragraaf 2.5)

Artikel 12

De accountant houdt de eigen vakbekwaamheid op het niveau dat is vereist om een professionele dienst op een adequate wijze te kunnen verlenen. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 De accountant past de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toe.
- 2 De accountant voert een professionele dienst nauwgezet, grondig en tijdig uit. (Zie T13)

Artikel 14

- 1 De accountant zorgt ervoor dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst, hiervoor adequaat is toegerust.
- 2 De accountant zorgt ervoor dat er toereikende begeleiding van, toezicht op en beoordeling van deze werkzaamheden plaatsvindt. (Zie T14)

Artikel 15

De accountant maakt, als daartoe aanleiding bestaat, de gebruikers van de professionele diensten van deze accountant attent op de beperkingen die inherent aan die diensten zijn. (Zie T15)

Artikel 15a

- 1 Voordat de accountant een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie aanvaardt, gaat deze bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd na of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden.
- 2 Het eerste lid geldt niet, als de accountant:
 - a bij deze cliënt al een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie uitvoert of in de voorgaande verantwoordingsperiode heeft uitgevoerd; of
 - b de opdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.
- 3 De accountant beantwoordt een verzoek op grond van het eerste lid binnen een redelijke termijn. (Zie T15a)

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

(Zie T Paragraaf 2.6)

Artikel 16

De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen, behoudens voor zover de accountant: (Zie T16)

- a bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen verplicht is;
- b bij of krachtens een wettelijk voorschrift tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen bevoegd is; (Zie T16, onderdelen a en b)
- c betrokken is in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure die jegens de accountant is aangespannen dan wel jegens de organisatie waarbij deze werkzaam of waaraan deze verbonden is of is geweest, en de gegevens of inlichtingen in die procedure van belang zijn; (Zie T16, onderdeel c)
- d van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd, in het kader van een specifiek doel schriftelijke toestemming tot het verstrekken van de gegevens of inlichtingen heeft verkregen en dit doel wordt vastgelegd; of (Zie T16, onderdeel d)
- e het noodzakelijk acht om desgevraagd bij dezelfde organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of heeft uitgevoerd een andere accountant in staat te stellen een professionele dienst op verantwoorde wijze te aanvaarden en uit te voeren. (Zie T16, onderdeel e)

Artikel 17

- 1 De accountant betreft in de besluitvorming om op grond van artikel 16, onderdelen b tot en met e, al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan: (Zie T17)
 - a de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang;
 - b de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van die gegevens of inlichtingen; en
 - c de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
- 2 De accountant legt de overwegingen vast die geleid hebben tot het besluit al dan niet tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen over te gaan.

Artikel 18

De accountant gebruikt vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een derde. (Zie T18)

Artikel 19

De accountant treft een redelijkerwijs te nemen maatregel om ervoor te zorgen dat degene die onder de verantwoordelijkheid van deze accountant werkzaamheden uitvoert ten behoeve van een professionele dienst of aan wie de accountant advies of ondersteuning vraagt, de vertrouwelijkheidsverplichtingen naleeft zoals deze op grond van de artikelen 16 tot en met 18 voor accountants gelden. (Zie T19)

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

(Zie T Hoofdstuk 3)

Artikel 20

Bij het naleven van deze verordening: (Zie T20)

- a heeft de accountant een onderzoekende geest;
- b past de accountant professionele oordeelsvorming toe; en
- c hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.

Artikel 21

- 1 De accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel en neemt met betrekking tot dergelijke omstandigheden een toereikende maatregel die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen.
- 2 Als de accountant bij een bedreiging niet in staat is een maatregel als bedoeld in het eerste lid te nemen, weigert of beëindigt de accountant de professionele dienst en beëindigt de accountant zo nodig de relatie met de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert of uitvoerde.
- 3 Als sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen legt de accountant de bedreiging, de beoordeling, de toegepaste maatregel en de conclusie vast teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden. (Zie T21 en T Algemeen paragraaf 5)

Artikel 22

Als de accountant constateert dat deze in strijd handelt of heeft gehandeld met een bepaling van deze verordening, treft de accountant zo spoedig mogelijk een toereikende maatregel om de strijdigheid en de gevolgen daarvan weg te nemen. (Zie T22)

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Artikel 23

- 1 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, wordt ingetrokken.
- 2 De Verordening gedragscode, vastgesteld door de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt ingetrokken. (Zie T23)

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Artikel 24

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 22 nadere voorschriften vaststellen. (Zie T24)

Artikel 25

Vervallen. (Zie T25)

Artikel 26

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, bij afkorting VGBA. (Zie T26)

Artikel 27

Deze verordening treedt in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2014. (Zie T27)

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		16-12-2013	20-12-2013 FM/2013/2268M	Stcrt. 2014, 163	1-1-2014

Wijziging	10a, 11a, 15a en 25	16-12-2019		Stcrt 2019, 71312	1-1-2020
Wijziging	Aanvulling artikelen: 11 en 20 Tekstuele wijzigin- gen: 2 tot en met 5, 7 tot en met 12, 14 tot en met 17, 19 tot en met 22.	13-12-2021	n.v.t.	Stcrt. 2021, 50103	1-1-2022

Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Status

Voorwoord

Leeswijzer

Algemeen

Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA

Paragraaf 2 Uitgangspunten

Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen

Paragraaf 4 Professionele dienst

Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen

Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA

Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten

Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang

Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie

Paragraaf 11 Tuchtrecht

Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving

Paragraaf 13 Nadere voorschriften

Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen

Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten

Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics

Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)

Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels

Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:

Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Status

De Toelichting op de VGBA heeft niet de status van regelgeving. De toelichting is namelijk geen onderdeel van de VGBA. Toch is de toelichting van waarde. Zij voorziet de (artikelen in de) VGBA van context en uitleg en geeft achtergrondinformatie over (de totstandkoming van) de VGBA.

Voorwoord

Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de VGBA. Deze versie sluit aan op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) per 1 januari 2022 (laatste wijziging VGBA). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de VGBA op 1 januari 2014. De toelichting is echter verduidelijkt (inhoud en taalgebruik) en uitgebreid met informatie over nieuwe en gewijzigde artikelen sinds de inwerkingtreding van de VGBA.

Leeswijzer

Deze toelichting bestaat uit een algemeen deel, een artikelsgewijs deel en bijlagen.

Algemeen

Paragraaf 1 Voor wie geldt de VGBA

De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geldt voor iedere accountant (Accountant-Administratieconsulent of Registeraccountant). Accountants staan ingeschreven in het accountantsregister (artikel 41 Wab) en zijn lid van de beroepsorganisatie (artikel 3, lid 3, Wab).¹

Paragraaf 2 Uitgangspunten

Uitgangspunt in het doen (handelen) en laten (nalaten) van accountants zijn vijf fundamentele beginselen, te weten:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- vertrouwelijkheid.

Deze fundamentele beginselen zijn de gedeelde professionele waarden van het accountantsberoep. Ze geven invulling aan het gedrag dat het maatschappelijk verkeer van accountants verwacht (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Door zich aan de fundamentele beginselen te houden, geven accountants invulling aan hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang (artikel 2 VGBA). Die verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer (zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang). Deze fundamentele beginselen zijn de randvoorwaarden voor het vertrouwen in de uitoefening van het accountantsberoep (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie). Accountants vragen zich niet pas achteraf af of hun gedrag wel aan de fundamentele beginselen voldoet. Accountants laten zich leiden door

¹ Daarop bestaat één uitzondering, maar die laten we hier buiten beschouwing (artikel 2, lid 3, in samenhang met artikel 39, lid 2, Wab).

de fundamentele beginselen. De fundamentele beginselen vormen de basis van hun gedrag. Zie de artikelsgewijze toelichting voor een beschrijving van elk van deze fundamentele beginselen.

Bij het naleven van de VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en baseren ze zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting op artikel 20 VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen en reageren daarop (artikel 21 VGBA). Zie voor meer informatie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA.

De fundamentele beginselen en het toetsingskader om te beoordelen of accountants zich aan de fundamentele beginselen houden, zijn vastgelegd in de VGBA. De VGBA is dus niet slechts een van de vele regelingen waar accountants zich aan moeten houden. De VGBA vormt de basis voor elk gedrag van accountants.

Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk maatregelen. Die moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden en de gevolgen van de overtreding wegnemen (zie de toelichting op artikel 22 VGBA).

Let op!

De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden: ze werken de fundamentele beginselen uit. Dit geldt ook voor nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften). Het gaat om situaties waar al is ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen die situaties aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht van accountants in die situaties. Het is echter niet mogelijk om op voorhand voor alle situaties te regelen hoe accountants zich wel of juist niet moeten gedragen. Dit is bovendien niet wenselijk. Het zou leiden tot – nooit volledige – ‘rules based-regelgeving’. De VGBA is ‘principles based-regelgeving’. Dit brengt mee dat de fundamentele beginselen in alle mogelijke situaties gelden waar artikel 3 van de VGBA deze van toepassing heeft verklaard (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Accountants moeten zich dit goed realiseren. In situaties die niet expliciet zijn geregeld, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Daarvoor is nodig dat accountants doordrongen zijn van het doel en de strekking van de fundamentele beginselen.

Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen

Artikel 3 van de VGBA regelt wanneer accountants zich aan welke fundamentele beginselen moeten houden:²

- Professionaliteit (lid 1). Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden. In lid 1 staat ‘elk handelen of nalaten’. ‘Handelen’ verwijst naar een actieve houding (doen). ‘Nalaten’ verwijst naar een passieve houding (niets doen of te weinig doen).
- Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit (lid 2). Bij de beroepsuitoefening houden accountants zich aan elk van de fundamentele beginselen. Dit houdt in wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie). Daarvan is sprake bij werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Het maakt daarbij niet uit of sprake is van zakelijk of privé uitvoeren van een professionele dienst (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Het enkele feit dat een AA of RA zichzelf bekend maakt of bekend staat als accountant brengt nog niet mee dat deze zich aan alle fundamentele

² Met andere woorden, artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of de reikwijdte van de fundamentele beginselen.

beginselen moet houden. Dit moet dus alleen wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren. Het vervolg van deze toelichting heeft het over 'professionele diensten uitvoeren' in plaats van 'bij de beroepsuitoefening'.

Paragraaf 4 Professionele dienst

Professionele diensten zijn: werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend (definitie in artikel 1 VGBA). Het maakt daarbij niet uit op welk terrein die werkzaamheden worden verricht. Met andere woorden, wat accountants bijvoorbeeld controleren of beoordelen is niet van belang om van een professionele dienst te kunnen spreken. De precieze werkzaamheden verschillen natuurlijk per (soort) professionele dienst. In de VGBA staat een definitie van vakbekwaamheid (artikel 1). Dit is beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013 (zie de toelichting bij artikel 1). Telkens wanneer accountants werkzaamheden verrichten waarbij zij vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden waarover accountants beschikken dan wel behoren te beschikken – dus telkens wanneer accountants een professionele dienst uitvoeren – oefenen zij het beroep uit. Zij moeten zich dan aan alle fundamentele beginselen houden (artikel 3, lid 2, VGBA). Het begrip professionele dienst moet ruim worden uitgelegd. Het is niet beperkt tot zakelijk handelen. Ook werkzaamheden in de privésfeer kunnen een professionele dienst zijn.

Voorbeelden van werkzaamheden waarvoor accountants hun vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden en die dus als professionele diensten kwalificeren zijn: controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; assurance-opdrachten anders dan controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie; opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden; samenstellingsopdrachten; voeren van administraties; inrichten van administraties; overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaglegging, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen; controles naar de bedrijfscultuur van een organisatie en 'the tone at the top'; werkzaamheden op het gebied van ESG en duurzaamheid; overnameonderzoeken, ondersteunen bij onderhandelingen met financiers; het voeren van onderhandelingen om zelf tot een onderneming toe te treden of om voor anderen een onderneming op te zetten; werkzaamheden van een accountant als executeur van nalatenschappen, forensisch onderzoek.

Ook bij privé handelen kan sprake zijn van een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan werkzaamheden voor jezelf of aan werkzaamheden in vrije tijd voor anderen dan cliënten of de eigen organisatie. Het is niet van belang of anderen daarvoor betalen. Ook werkzaamheden om niet kunnen professionele diensten zijn. Bepalend is of accountants vakbekwaamheid van accountants (kunnen) aanwenden. Hier volgen drie voorbeelden van privé handelen waarbij een accountant een professionele dienst uitvoert:

- Een accountant doet belastingaangifte voor zichzelf.
- Een accountant is als vrijwilliger penningmeester van een sportvereniging, schoolbestuur of kerkbestuur.
- Een accountant vraagt als vriendendienst een uitkering aan voor de bureaus.

Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen

Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de naleving van die fundamentele beginselen waar zij zich volgens artikel 3 van de VGBA aan moeten houden. Omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn, moeten ze herkennen en beoordelen: is dit inderdaad een bedreiging? Bij een bedreiging nemen ze een maatregel of een combinatie van maatregelen die ertoe leidt dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden ('toereikende maatregelen'). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? Accountants weigeren of beëindigen dan een professionele dienst en beëindigen zo nodig ook de relatie met de organisatie waar ze de professionele dienst voor (zouden gaan) uitvoeren.

Accountants die maatregelen hebben genomen, maken een vastlegging om zich tegenover derden te kunnen verantwoorden. Al deze verplichtingen staan in artikel 21 van de VGBA. Het 'Stappenplan toetsingskader VGBA' maakt ze visueel. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor het stappenplan zelf en een toelichting op elk van de verplichtingen. Artikel 21 van de VGBA wordt ook wel 'conceptueel raamwerk' genoemd. Dit is in navolging van de IESBA Code of Ethics (zie Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics).

Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA

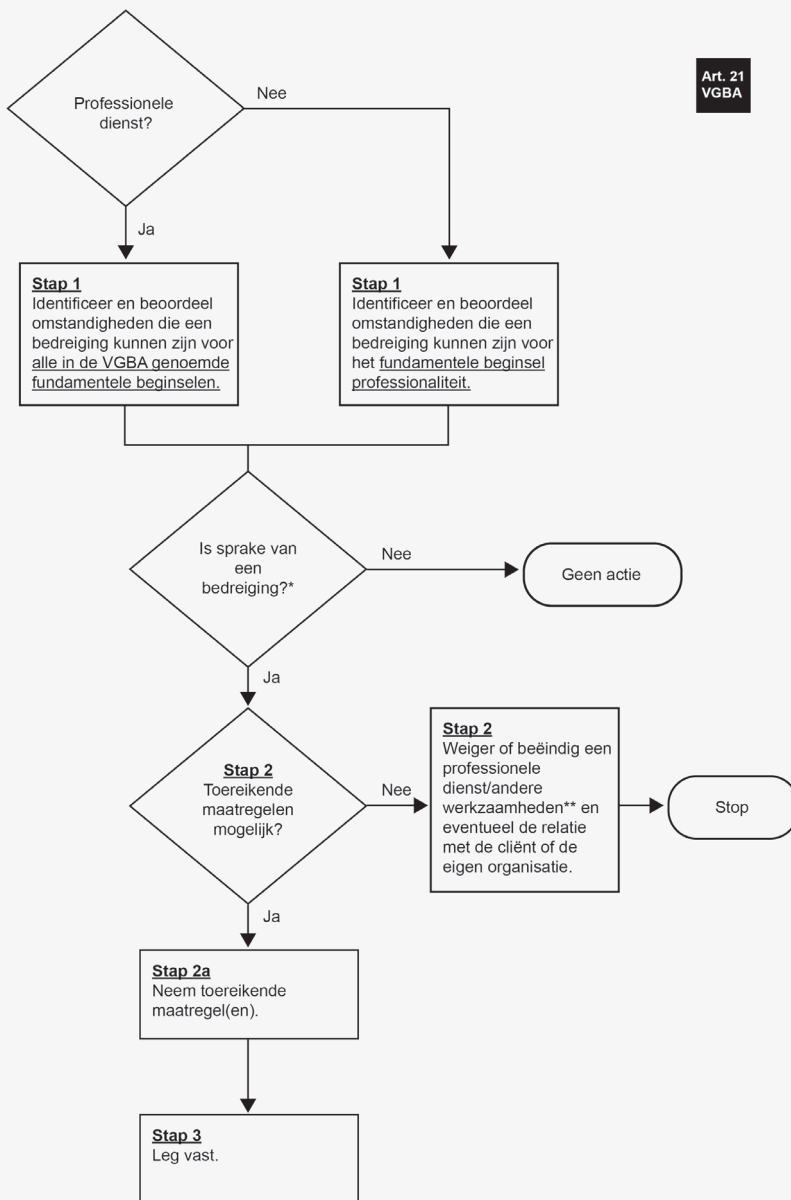
De artikelen 20 en 21 van de VGBA vormen het toetsingskader van de VGBA. Deze artikelen hangen nauw met elkaar samen. Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben, professionele oordeelsvorming toe te passen en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (zie de toelichting bij artikel 20). Dit is nodig om artikel 21 (conceptueel raamwerk) goed te kunnen toepassen (zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen).

Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

Hierna volgt een 'stappenplan'. Dat maakt het toetsingskader van de VGBA visueel (zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA). De stappen 'vertalen' de (opeenvolgende) verplichtingen volgens de artikelen 20 en 21 van de VGBA. Na het stappenplan volgt een toelichting op elk van de stappen. Startpunt van het stappenplan is de vraag of een accountant een professionele dienst uitvoert. Dit bepaalt aan welke fundamentele beginselen deze accountant zich moet houden (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Dit startpunt is de 'vertaling' van 'bij de beroepsuitoefening' in artikel 3 van de VGBA. Het vervolg van deze toelichting heeft het over 'professionele diensten uitvoeren' in plaats van 'bij de beroepsuitoefening'.

Opmerkingen

- Voor elk van de stappen geldt: accountants hebben een onderzoekende geest, passen professionele oordeelsvorming toe en baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 20 VGBA).
- Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt mee dat accountants actief letten op tussentijdse wijzigingen en op nieuwe informatie die een ander licht kan werpen op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn. Denk bij tussentijdse wijzigingen aan bijvoorbeeld bestaande omstandigheden die veranderen of nieuwe omstandigheden die zich voordoen. Nieuwe informatie die een ander licht werpt op de omstandigheden die (mogelijk) een bedreiging zijn, leidt tot de vraag of het nodig is om eerdere conclusies bij te stellen.
- De verplichting om een maatregel te nemen die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen (artikel 21, lid 1, VGBA) brengt ook mee dat accountants nagaan of een maatregel de naleving van de fundamentele beginselen voldoende waarborgt.
- Accountants passen (één of meer stappen) opnieuw toe, als daar aanleiding toe bestaat! Bijvoorbeeld bij tussentijdse wijzigingen of nieuwe informatie (zie de tweede bullet). Of als blijkt dat een maatregel de fundamentele beginselen niet (langer) voldoende waarborgt (zie de derde bullet). Dit geldt ook als na de afronding van een professionele dienst zich omstandigheden voordoen die aanleiding geven te reageren.
- De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA beschrijven enkele specifieke situaties. In die situaties is sprake van een bedreiging en moeten accountants een of meerdere maatregelen nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Wat in die artikelen staat, is wat accountants volgens artikel 21, lid 1, van de VGBA moeten doen. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.



* Accountants in een situatie als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA doen in eerste instantie wat in de artikelen staat. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

** Accountants die andere werkzaamheden verrichten dan een professionele dienst, bepalen dit aan de hand van de artikelen 4 en 5 VGBA (artikel 21, lid 2, VGBA is niet van toepassing). Dit zal slechts in uitzonderlijke situaties aan de orde zijn.

Paragraaf 7.1 Stap 1: is sprake van een bedreiging?

Stap 1 is: 'identificeer' (herken) en beoordeel omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan elk van de fundamentele beginselen (professionele dienst)/het fundamentele beginsel professionaliteit (geen professionele dienst). Dit houdt in dat accountants zich afvragen: heb ik met een bedreiging te maken (artikel 21, lid 1, VGBA)?

Het gaat hier om een bedreiging volgens de VGBA. Dat is een onaanvaardbaar risico dat een accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie. Een aanvaardbaar risico is dus geen bedreiging volgens de VGBA. Zie de toelichting op artikel 1 voor meer informatie over de definitie van bedreiging.

Om stap 1 goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die in de omstandigheden een (mogelijke) bedreiging zien (artikel 20 VGBA)? Daartoe beoordelen accountants de aard van de omstandigheden. Daarnaast overzien zij het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle omstandigheden in onderlinge samenhang. Zo hoeft één omstandigheid zelf nog geen bedreiging te zijn, maar is een combinatie van omstandigheden dat misschien wel. De gedrags- en beroepsregels voor accountants, NBA-handreiking 1130 'Voorbeelden toepassing van de VGBA' en tuchtspraken kunnen helpen bij het herkennen van eventuele bedreigingen. Dit geldt ook voor eventuele regelgeving en maatregelen en procedures binnen de eigen organisatie die gericht zijn op het (bevorderen van) ethisch handelen. Denk bijvoorbeeld aan maatregelen op het gebied van corporate governance, klokkenluidersregelingen, disciplinaire maatregelen bij onethisch handelen en communicatie over disciplinaire maatregelen.

Hoe verder?

- Geen bedreiging (geen risico's of risico's zijn aanvaardbaar): geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).
- Wel een bedreiging (risico's zijn onaanvaardbaar): stap 2 toepassen. Accountants die geen professionele dienst uitvoeren, passen stap 2 ook toe. Accountants mogen eventuele werkzaamheden niet zonder meer uitvoeren!

Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?

Accountants zullen eerst moeten beoordelen of toereikende maatregelen wel mogelijk zijn. Stap 2 is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1). Soms is een bedreiging namelijk van dien aard of omvang dat geen enkele maatregel toereikend is. Of is een vergaande maatregel nodig, maar niet beschikbaar. Deze beoordeling gaat aan de stappen 2a en 2b vooraf (zie hierna). Dat staat niet letterlijk in artikel 21 van de VGBA. Dit is echter inherent aan die stappen.

In artikel 21, lid 1, van de VGBA staat dat accountants een 'toereikende maatregel' (enkelvoud) moeten nemen. Maar mogelijk is één maatregel niet genoeg. Het is dan nodig een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk toereikend is. Daarom staat in (de toelichting op) het stappenplan 'toereikende maatregelen' (meervoud).

Een maatregel of combinatie van maatregelen is toereikend, als die ertoe leidt dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Daartoe is nodig dat elke maatregel of combinatie van maatregelen geschikt is (in staat is ervoor te zorgen dat accountants zich aan de fundamentele beginselen houden) en voortvarend wordt genomen (niet langer mee wachten dan strikt noodzakelijk).

Om goed te kunnen beoordelen of toereikende maatregelen mogelijk zijn, hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt: zou die vinden dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (artikel 20 VGBA). Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen in onderlinge samenhang.

Hoe verder?

- Toereikende maatregelen mogelijk: stap 2a toepassen.
- Toereikende maatregelen niet mogelijk: stap 2b toepassen.

Stap 2a is: neem een 'toereikende maatregel die ertoe leidt dat een accountant zich houdt aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, lid 1, VGBA). **Stap 2a** is aan de orde, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Zie Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk? voor wat de VGBA met toereikende maatregelen bedoelt.

Er zijn twee manieren om toereikende maatregelen te nemen:

- De omstandigheid wegnemen die de bedreiging veroorzaakt. Denk bijvoorbeeld aan afstand doen van eventuele (financiële) belangen of het beëindigen van eventuele zakelijke relaties.
- Soms is het echter niet mogelijk om de oorzaak zelf weg te nemen. Dit is geen bezwaar, zolang de maatregelen de bedreiging afdoende ondervangen. In dat geval blijft de oorzaak dus in stand. De maatregelen zorgen er echter voor dat de naleving van de fundamentele beginselen is gewaarborgd. Denk bijvoorbeeld aan een kwaliteitsbeoordeling door een andere accountant die niet betrokken is bij de opdrachtn uitvoering, als sprake is van een bedreiging van zelftoetsing of vertrouwdeheid. Of aan de uitbreiding van het opdrachtteam met een senior-teamlid of het volgen van trainingen en opleidingen, als sprake is van een bedreiging voor het fundamentele beginsel vakbekwaamheid of zorgvuldigheid.

Om **stap 2a** goed te kunnen toepassen hebben accountants een onderzoekende geest, passen ze professionele oordeelsvorming toe en vragen ze zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Welke maatregelen zou die verwachten (artikel 20 VGBA)? Daartoe overzien accountants het 'totaalplaatje'. Met andere woorden, zij bezien alle bedreigingen en alle maatregelen in onderlinge samenhang. Zo kan het nodig zijn om een combinatie van maatregelen te nemen die samen toereikend zijn en alle bedreigingen adresseren.

Hoe verder?

Toereikende maatregelen genomen: accountants mogen eventuele werkzaamheden uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Er geldt een vastleggingsverplichting: stap 3 toepassen.

Accountants passen **stap 2b** alleen toe, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en zij geconcludeerd hebben dat toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (uitkomst stap 2). Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit artikel 2 VGBA en is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA. Voor accountants die andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren, vloeit dit voort uit de artikelen 2 en 4 of 5 van de VGBA. **Stap 2b** houdt in dat accountants als volgt handelen (professionele dienst/andere werkzaamheden):

- In de eerste plaats weigeren of beëindigen ze de werkzaamheden.
- In de tweede plaats beëindigen ze de relatie met hun cliënt of de eigen organisatie. Dit is echter alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niet anders kunnen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Bij andere werkzaamheden dan een professionele dienst zal dit slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn (zie in het bijzonder de toelichting bij artikel 5).

Opmerkingen:

- Hier gaat een belangenafweging aan vooraf. Daarin betrekken accountants ook andere relevante wet- en regelgeving. De uitkomst van deze belangenafweging zal per situatie verschillen. Het gaat daarbij enerzijds om het belang van een accountant om zich aan de fundamentele beginselen te houden: brengt de aard of omvang van de bedreiging mee dat een accountant echt niet anders kan dan (per direct) te stoppen? Bijvoorbeeld als sprake is van bedrog door een cliënt of de eigen organisatie of sanctiewetgeving hiertoe noodzaakt. Anderzijds gaat het om het belang dat de cliënt of eigen organisatie heeft bij (tijdige) afronding van een professionele dienst. Denk daarbij aan vragen als leidt tussentijdse beëindiging tot onevenredig veel schade? Licht het in de rede de cliënt of de eigen organisatie een redelijke termijn te bieden om een nieuwe accountant te zoeken?
- Accountants die overwegen om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er daarnaast verstandig aan om juridisch advies in te winnen.

Hoe verder?

Geen actie verplicht volgens het toetsingskader van de VGBA (geen extra stappen).

Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast

Stap 3 is: 'leg de bedreiging, de beoordeling, de toegepaste maatregel en de conclusie vast' (artikel 21, lid 3, VGBA). Dit is alleen verplicht, als sprake is van een bedreiging (uitkomst stap 1) en accountants toereikende maatregelen hebben genomen (uitkomst stap 2a).

Wat vastleggen

Accountants leggen ten minste het volgende vast:

- Welke omstandigheid of omstandigheden een bedreiging vormen en waarom (uitkomst stap 1);
- Welke maatregel(en) zij hebben genomen (uitkomst stap 2a); en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij bij deze bedreiging(en) en deze maatregel(en) zich toch aan het bedreigde fundamentele beginsel houden.

Hoe vastleggen

Accountants leggen hun bevindingen en conclusies op zo'n manier vast dat zij in een later stadium hierop kunnen terugvallen. Zo kunnen accountants zich achteraf tegenover derden verantwoorden waarom ze meenden dat zij zich aan de fundamentele beginselen hielden en eventuele werkzaamheden mochten uitvoeren (een professionele dienst/geen professionele dienst).

Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op een bedreiging. Het is daarom in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan en waarom. Dit draagt bovendien bij aan het vertrouwen in het accountantsberoep.

Als vastleggen niet verplicht is

Accountants mogen hun bevindingen en conclusies natuurlijk wel vastleggen, als vastleggen niet verplicht is. Zo kunnen zij zich achteraf tegenover derden verantwoorden (ook nog na langere tijd). Vastleggen is niet verplicht in de volgende situaties:

- Accountants oordelen dat er geen bedreiging is.
- Accountants weigeren of beëindigen hun werkzaamheden vanwege een bedreiging (een professionele dienst/geen professionele dienst).
- Accountants beëindigen de relatie met hun cliënt of eigen organisatie vanwege een bedreiging.

Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten

De artikelen 5 (professionaliteit), 7 tot en met 10 (integriteit), 14 en 15 (vakbekwaamheid en zorgvuldigheid) en 19 (vertrouwelijkheid) van de VGBA regelen enkele specifieke situaties. Voor deze situaties is al

ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde daar waarschijnlijk tegen aankijkt en wat die waarschijnlijk verwacht: de omstandigheden zijn een bedreiging en accountants moeten een bepaald soort maatregel nemen. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Zie echter hierna bij 'Let op!'. De maatregelen die accountants moeten nemen zijn:

- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' (artikelen 5 en 8 VGBA);
- een 'maatregel gericht op het beëindigen van niet-integer handelen' (artikel 7, lid 1, VGBA);
- een 'maatregel gericht op het wegnemen van een onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter van informatie' of het toevoegen van een mededeling die de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt (artikel 9, lid 1, VGBA); en
- een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om de eigen werkelijke betrokkenheid aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken' (artikel 10 VGBA);
- zich distantiëren (artikelen 7, lid 2, en 9, lid 2, VGBA);
- in de situatie dat accountants andere personen onder hun verantwoordelijkheid laten meewerken aan een professionele dienst:
 - maatregelen die ervoor zorgen dat die andere personen hiervoor adequaat zijn toegerust en toereikend worden begeleid, en dat er toezicht is op een beoordeling plaatsvindt van hun werkzaamheden (artikel 14 VGBA); en
 - een 'redelijkerwijs te nemen maatregel' om de vertrouwelijkheid te waarborgen (artikel 19 VGBA);
- gebruikers van een professionele dienst attent maken op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele dienst (artikel 15 VGBA).

Accountants bepalen zelf hoe ze dit soort maatregelen precies vormgeven. Dat doen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Accountants die volgens de hiervoor genoemde artikelen maatregelen nemen, maken ook een vastlegging (zie Paragraaf 7.3 Stap 3: leg vast). Artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt namelijk naast elk van deze artikelen. Zie de artikelsgewijze toelichting op elk van deze artikelen

Let op!

In de situaties als beschreven in de artikelen 5, 7 tot en met 10, 14, 15 en 19 van de VGBA passen accountants nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de in die artikelen beschreven omstandigheden. Is dit het geval, dan passen accountants dat stappenplan verder toe. Accountants nemen eventueel aanvullende maatregelen. Dit is nodig, als de maatregel die ze al hebben moeten nemen niet toereikend is in relatie tot die extra bedreiging. Accountants maken ook een vastlegging van eventuele aanvullende maatregelen. Zijn accountants als gevolg van een extra bedreiging niet in staat de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen? Accountants passen dan stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA voor informatie over elk van deze stappen.

Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang

Accountants hebben een belangrijke verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. Deze verantwoordelijkheid hangt samen met de rol van accountants als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, of het nu gaat om jaarrekeningen, administratie, bedrijfsprocessen, kredietrapportages, rapportages over de bedrijfscultuur en 'the tone at the top' of duurzaamheidsrapportages. Het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in accountants heeft, is mede gebaseerd op hun professionele oordeelsvorming, hun fundamentele beginselen (en bij assurance-opdrachten ook hun onafhankelijkheid) en de beroepsregels die voor bepaalde opdrachten gelden. Accountants houden niet alleen rekening met de wensen of eisen van hun cliënt of eigen organisa-

tie, ze houden ook rekening met andere belanghebbenden. Hun verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang brengt dat mee.

Al sinds de jaren '20 van de vorige eeuw worden accountants gezien als vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Die rol komt voort uit de 'leer van het gewekte vertrouwen' van Théodore Limperg jr., de grondlegger van het accountantsberoep. Limperg constateerde dat het maatschappelijk verkeer behoefte had aan deskundige en onafhankelijke controles. Hij concludeerde dat het maatschappelijk verkeer vertrouwen had in het oordeel van accountants juist vanwege hun deskundigheid en ook de doeltreffendheid van hun controles. De gedachten uit deze leer zitten nog steeds in de beroepsreglementering van accountants en niet langer alleen in relatie tot controles. Het werkkerrein van accountants heeft zich immers fors uitgebreid. Honderd jaar later verrichten accountants professionele diensten op tal van terreinen. Het algemeen belang wordt in de praktijk ook wel aangeduid met maatschappelijk belang of publiek belang.

Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie

Zie voor het overzicht artikel 27 VGBA.

De NBA heeft enkele wettelijke taken (artikel 3 Wab). Eén daarvan is een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering (artikel 3, aanhef en onderdeel a, Wab). Artikel 19 van de Wab vult die taak verder in. Het verplicht de ledenvergadering van de NBA een verordening vast te stellen met gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants (artikel 19, lid 2, onderdeel a, Wab). Die laatste bepaling is generiek geformuleerd. Dit wijst erop dat het gaat om werkzaamheden die je in het algemeen van accountants kunt verwachten. Dat zijn werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Met andere woorden, dat zijn professionele diensten volgens de VGBA (zie Paragraaf 4 Professionele dienst). Ook de memorie van toelichting bij artikel 42 van de Wab wijst in die richting.³ Dit alles maakt dat de NBA tot de volgende uitleg komt. Met beroepsuitoefening wordt het uitvoeren van professionele diensten bedoeld. De gedrags- en beroepsregels zijn daarop gericht. Ze geven invulling aan het gedrag dat van accountants die professionele diensten uitvoeren mag worden verwacht. Voor het vertrouwen in die accountants is ook nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit (of die nu een professionele dienst uitvoert of niet). Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt (invulling van professionaliteit), leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Met de VGBA, met professionaliteit in het bijzonder, geeft de NBA ook invulling aan haar wettelijke taak zorg te dragen voor de eer van de stand van accountants, (artikel 3, aanhef en onderdeel c, Wab en artikel 19, lid 1, Wab).⁴

De VGBA is gebaseerd op artikel 19, lid 2, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Dat is de wettelijke grondslag van de VGBA. De ledenvergadering van de NBA kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur van de NBA (artikel 19, lid 3, Wab). Dat heeft de ledenvergadering gedaan door artikel 24 van de VGBA vast te stellen (delegatiegrondslag). Hierdoor kan het bestuur de fundamentele beginselen verder uitwerken in nadere voorschriften ([meer] gedetailleerde regels). Het bestuur hoort de ledenvergadering voordat het nieuwe nadere voorschriften vaststelt of wijzigingen in bestaande nadere voorschriften vaststelt (dat staat in artikel 24 VGBA). Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften. De VGBA (en daarop gebaseerde nadere voorschriften) regelen geen zaken die niet strikt noodzakelijk zijn voor het doel dat met de VGBA wordt beoogd. Ze beogen de marktwerking niet onnodig te beperken (artikel 19, lid 4, Wab).

³ Kamerstukken II, 2011–2012, 33 025, nr. 3

⁴ Volgens artikel 19, lid 1, van de Wab kan de ledenvergadering verordeningen vaststellen die zij nodig acht ter vervulling van de wettelijke taken van de NBA.

De VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn wettelijke voorschriften. Een wettelijk voorschrift is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Ook regelingen die gebaseerd zijn op een wet zijn dat. De VGBA is gebaseerd op de Wab. Nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zijn dat indirect ook. Die zijn namelijk via artikel 24 van de VGBA op de Wab gebaseerd. Zie de vorige alinea.

De VGBA is zo veel mogelijk volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) opgesteld. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. De Ar vormen het kader dat wetgevingsjuristen van de overheid in acht nemen bij het opstellen van regelgeving. Het ligt voor de hand dat de NBA als publiekrechtelijke beroepsorganisatie dit ook doet.

Paragraaf 11 Tuchtrecht

Gedragingen in strijd met de fundamentele beginselen vallen onder het tuchtrecht (artikel 42 Wab). Dit geldt voor gedragingen in de zakelijke sfeer en in de privésfeer.

Paragraaf 12 Verhouding tot andere wet- en regelgeving

Accountants houden zich vanzelfsprekend ook aan andere wet- en regelgeving naast de VGBA.⁵ Zou de invulling van een of meer artikelen in de VGBA onverhoopt tot een strijdigheid met 'hogere' regelgeving leiden, dan gaat die hogere regelgeving vóór op de VGBA (bijvoorbeeld een wet of een Europese verordening). Dit houdt in dat accountants zich dan aan de hogere regelgeving houden (en verder natuurlijk aan de VGBA waar dit niet tot strijdigheid leidt).

Paragraaf 13 Nadere voorschriften

Naast de VGBA moeten accountants ook nadere voorschriften toepassen. Nadere voorschriften regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen in door de VGBA geregelde situaties. Nadere voorschriften zijn regelgeving en geen guidance. Zij vullen de VGBA nader in of met andere woorden, ze werken VGBA-artikelen uit in (meer) gedetailleerde regels (er is dus geen sprake van nieuwe 'hoofdregels'). Of accountants nadere voorschriften moeten toepassen en zo ja, welke hangt af van de soort werkzaamheden die zij verrichten. De volgende nadere voorschriften zijn gebaseerd op de VGBA (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie):

- Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR);
- Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS);
- Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); en
- Nadere voorschriften permanente educatie 2019 (NV PE 2019).

Hier volgen twee voorbeelden om het voorgaande te verduidelijken. De VGBA werkt de fundamentele beginselen uit in enkele concrete normen, bijvoorbeeld de artikelen 12 en 13. De NV PE 2019 vullen nader in wat accountants volgens artikel 12 van de VGBA moeten doen: hun vakbekwaamheid op het niveau houden dat vereist is om een professionele dienst op adequate wijze te kunnen verlenen en uitvoeren. De NV COS vullen artikel 13, lid 1, van de VGBA nader in. Dit artikel bepaalt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Alle hiervoor genoemde nadere voorschriften vullen dus ook de fundamentele beginselen nader in (ze vullen immers de VGBA nader in). Het gaat hier concreet om de volgende fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

⁵ Zie ook artikel 21 van de Wab.

Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen

Er kunnen zich situaties voordoen waar meerdere artikelen in de VGBA naast elkaar gelden. Bijvoorbeeld in de situatie dat een cliënt van een accountant willens en wetens de indruk wekt dat die accountant de jaarrekening van de cliënt heeft samengesteld, terwijl dat niet zo is. In dat geval gelden de artikelen 7 en 10 van de VGBA naast elkaar (oftewel tegelijkertijd). Beide artikelen verplichten de accountant om een maatregel te nemen. Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een ander. (In dit voorbeeld gedraagt de cliënt zich niet-integer, want deze verstrekt willens en wetens verkeerde informatie.) Zij moeten proberen het niet-integer gedrag van de cliënt te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA). Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een ander hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is. Zij moeten duidelijk maken waaruit hun betrokkenheid in werkelijkheid bestaat of heeft bestaan.

In dit voorbeeld passen accountants waarschijnlijk eerst artikel 10 van de VGBA toe. Wanneer twee artikelen tegelijkertijd van toepassing zijn, brengen de 'voorrangsregels' namelijk mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Daarbij ligt het voor de hand dat accountants zich eerst richten op de situatie waar meteen iets aan gedaan moet worden (de eventuele gebruikers van de jaarrekening waarschuwen). Het is goed mogelijk dat de maatregel die de accountant volgens artikel 10 van de VGBA neemt, er ook toe leidt dat de cliënt het niet-integer gedrag beëindigt (niet langer de indruk wekt dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld). Zekerheidshalve gaat de accountant na of die maatregel ook toereikend is in de artikel 7 VGBA-situatie. Daarbij beoordeelt de accountant de (re)actie van de cliënt en of deze het beoogde effect heeft. Blijft de indruk bestaan dat de accountant de jaarrekening heeft samengesteld? Dan moet de accountant (als nog een maatregel nemen die erop gericht is dat de cliënt hiermee stopt en het beeld bijstelt (artikel 7, lid 1, VGBA geldt immers naast artikel 10 VGBA). Doet de cliënt dat niet, dan distantieert de accountant zich (artikel 7, lid 2, VGBA geldt immers naast 10 VGBA). Dat betekent in dit voorbeeld dat de accountant zich distantieert van de (onjuiste) informatie die de cliënt verstrekt. Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 7 en 10 van de VGBA.

Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Hier volgt eerst een korte toelichting op de NV NOCLAR (zie voor meer informatie de NV NOCLAR zelf en de bijbehorende toelichting). In andere onderdelen van de Toelichting op de VGBA wordt naar deze informatie verwezen.

NV NOCLAR

De NV NOCLAR regelen wat accountants volgens de VGBA moeten doen, als zij vermoeden dat een cliënt of de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven (de NV NOCLAR vullen de fundamentele beginselen professionaliteit en integriteit nader in). De NV NOCLAR schrijven de maatregelen voor die accountants dan moeten nemen (in de bijbehorende toelichting ook wel 'stappen' genoemd). Dit zijn de maatregelen die een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht van accountants in deze situatie (artikel 20, onderdeel c, VGBA). De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten. Met andere woorden, de uitkomst van de stappen 1 tot en met 2a van het Stappenplan toetsingskader VGBA staat op voorhand vast (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). Bij bepaalde maatregelen kunnen zij wel zelf bepalen hoe ze die maatregelen precies vormgeven.

De NV NOCLAR gelden niet voor alle situaties waar (mogelijk) sprake is van een (dreigende) overtreding. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing in situaties die voldoen aan elk van de volgende voorwaarden:

- accountants voeren voor een cliënt of de eigen organisatie een professionele dienst uit; zij worden zich bewust van informatie die op een 'relevante niet-naleving'⁶ wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving bij hun cliënt of eigen organisatie; en
- het gaat om een (mogelijke of dreigende) overtreding van wet- en regelgeving die in artikel 2 van de NV NOCLAR is beschreven (zie de voetnoot bij de tweede bullet hiervoor).

Wanneer NV NOCLAR toepassen?

De volgende informatie is alleen relevant voor accountants die een professionele dienst uitvoeren (de NV NOCLAR gelden immers alleen voor hen). In een artikel 5 VGBA-situatie is duidelijk dat die accountants zich moeten afvragen of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Dat artikel gaat namelijk juist over het niet-naleven van wet- en regelgeving (zij het door de eigen organisatie en niet door een cliënt). Accountants bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Is de NV NOCLAR niet van toepassing, dan reageren zij volgens artikel 5 van de VGBA (zie toelichting bij artikel 5).

Maar ook bij een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA is het soms verplicht om volgens de NV NOCLAR te reageren. Bijvoorbeeld als accountants in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt (artikel 7 VGBA) en dit gedrag blijkt te bestaan uit een relevante niet-naleving (zie bij 'NV NOCLAR' hiervoor). Wanneer twee verschillende regelingen tegelijkertijd van toepassing zijn brengen de 'voorrangsregels' mee dat je begint met het toepassen van de regels die de situatie het concreetst regelt (lees: het meest specifiek de situatie beschrijven). Dit betekent in dit voorbeeld dat accountants de NV NOCLAR moeten toepassen. Niet-integer gedrag omvat namelijk meer dan het overtreden van wet- en regelgeving en de NV NOCLAR zijn juist geschreven voor de situatie dat een cliënt (of de eigen organisatie) wet- en regelgeving niet naleeft. Accountants moeten zich natuurlijk wel afvragen of zij daarmee ook alles hebben gedaan dat artikel 7 van de VGBA van hen verlangt (zij hebben immers ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken). Daartoe beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt. Volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA moeten accountants proberen het niet-integer gedrag te beëindigen (artikel 7, lid 1, VGBA). Als dat niet lukt, moeten zij zich distantiëren (artikel 7, lid 2, VGBA).

De maatregelen volgens de NV NOCLAR zijn er met name op gericht dat de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving houdt. Dat is in dit voorbeeld ook het doel van de maatregel in artikel 7, lid 1, van de VGBA (want het niet-integer gedrag bestaat uit het overtreden van wet- en regelgeving). Houdt de cliënt zich weer aan wet- en regelgeving, dan is niet meer nodig om een maatregel volgens artikel 7, lid 1, van de VGBA te nemen. Doet een cliënt dit niet of onvoldoende, dan distantiëren accountants zich van de situatie (artikel 7, lid 2, VGBA geldt naast de NV NOCLAR). Wat betekent het voorgaande voor accountants die te maken hebben met een integriteitskwestie als beschreven in de artikelen 7 tot en met 10 van de VGBA en die voldoet aan de volgende voorwaarden: 1) het gaat om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie; én 2) accountants vermoeden dat de cliënt of eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft? Die accountants

6 Een relevante niet-naleving is een 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR' (artikel 1 NV NOCLAR). Artikel 2 van de NV NOCLAR beschrijft in algemene bewoordingen wet- en regelgeving waarvan een overtreding gevolgen kan hebben voor de eigen organisatie, de personen die daar werken, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij. Het kan gaan om wet- en regelgeving die te maken heeft met bijvoorbeeld:

- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en effectenhandel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
- databescherming;
- belastingverplichtingen en belastingbetalingen;
- pensioenverplichtingen en pensioenbetalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

beoordelen eerst of de NV NOCLAR van toepassing zijn (is sprake van een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR?):

- Is dit het geval, dan reageren zij volgens de NV NOCLAR. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging adresseren. Bovendien beoordelen accountants de (re)actie van hun cliënt of eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountants dan op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA).
- Is dit niet het geval, dan reageren accountants op basis de VGBA (volgens artikel 7, 8, 9 of 10 VGBA). Bij een overtreding door de eigen organisatie gaat daar echter een stap aan vooraf. Zij reageren in eerste instantie volgens artikel 5 van de VGBA.⁷

Zie voor meer informatie de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 5 en 7 tot en met 10 van de VGBA.

Paragraaf 16 Beroepsethische conflicten

In uitzonderlijke situaties zullen accountants kunnen oordelen dat het toepassen van een of meer artikelen in de VGBA of nadere voorschriften, en in het bijzonder het naleven van de fundamentele beginselen, leidt tot een onevenredige consequentie of een consequentie die niet in het algemeen belang is. Het spreekt voor zich dat accountants dan de NBA of de relevante toezichthouder kunnen raadplegen. Accountants kunnen bij beroepsethische conflicten ook overleggen met NBA-vertrouwenspersonen. Zie ook het 'Kader voor het oplossen van beroepsethische conflicten' (bijlage bij NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Paragraaf 17 IESBA International Code of Ethics

De NBA heeft zich als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) verbonden om haar uiterste best te doen de International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) om te zetten in nationale regelgeving. De Code of Ethics en daarmee de internationale convergentie, was ooit het startpunt bij het opstellen van de VGBA. Tussentijdse wijzigingen van de Code of Ethics na 1 januari 2014 (datum inwerkingtreding VGBA) zijn waar nodig verwerkt (wijziging van de VGBA op 1 januari 2020 en op 1 januari 2022). Daarbij heeft de NBA telkens vastgehouden aan de bestaande structuur van de VGBA en de volgende uitgangspunten: normen en *guidance* in de Code of Ethics worden geïmplementeerd volgens de Nederlandse wetgevingssystematiek en de regels die hier gelden voor het schrijven van regelgeving. Dit wil zeggen:

- normen zijn opgenomen in de VGBA (in de vorm van artikelen);⁸
- *guidance* is opgenomen in deze toelichting; en
- in de Code of Ethics staan voorbeelden van de toepassing van het conceptueel raamwerk in een aantal in de praktijk voorkomende situaties. Deze voorbeelden zijn opgenomen in NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA.

Als Nederlandse accountants meewerken aan een opdracht van een buitenlandse accountant wordt veelal als eis gesteld dat de ethische regels die zij moeten toepassen ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. De VGBA en de daarop gebaseerde nadere voorschriften zijn dat. De NBA heeft de International Independence Standards, onderdeel van de Code of Ethics, geïmplementeerd in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (VIO).

⁷ Artikel 5 van de VGBA is namelijk juist geschreven voor de situatie dat de eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft. Zekerheidshalve gaan accountants natuurlijk wel na of zij hiermee elke bedreiging écht adresseren. Bovendien beoordelen accountants de reactie van de eigen organisatie. Reageert deze niet of onvoldoende? Dan is het nodig om meer te doen. Dat doen accountants dan rechtstreeks op basis van de VGBA (volgens artikel 7, 8 of 9 VGBA).

⁸ Normen en toelichting in de Sections 260 en 360 van de Code of Ethics (Responding to non-compliance with laws and regulation) zijn opgenomen in de NV NOCLAR en in de Toelichting bij de NV NOCLAR.

Paragraaf 18 Evaluatie VGBA (2018)

In 2018 heeft het Adviescollege voor Beroepsreglementering (ACB) de VGBA geëvalueerd. Hierbij is aan een representatief aantal leden en andere belanghebbenden gevraagd hoe zij de toepasbaarheid en de duidelijkheid van de VGBA ervaren. Dit werd gedaan door middel van enquêtes, ronde tafels en interviews. De uitkomst van de evaluatie was positief en kwam overeen met het resultaat dat het ACB voor ogen had bij de totstandkoming van de VGBA. Namelijk dat de VGBA een duidelijke regeling moet zijn die goed is toe te passen in de praktijk. Deze uitkomst kon worden gezien als een goede basis voor toekomstige wijzigingen van de VGBA. In de zomer van 2019 heeft de NBA de leden geïnformeerd over de uitkomst en relevante bevindingen van de evaluatie.

Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels

De gedrags- en beroepsregels van accountants kennen een lange geschiedenis. Tot de inwerkingtreding van de VGBA gold voor AA's de Verordening gedragscode (VGC) van de NOVAA van 11 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 14 juni 2010) en voor RA's de Verordening gedragscode (VGC) van het NIVRA van 14 december 2006 (voor het laatst gewijzigd op 8 december 2010). De voorganger van de VGC was de Verordening gedrags- en beroepsregels Accountant- Administratieconsulenten (GBAA) en de Verordening gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994). Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. De Wab introduceerde één beroepsorganisatie voor zowel Accountant-Administratieconsulenten als Registeraccountants. Met de inwerkingtreding van de VGBA zijn beide VGC's ingetrokken.

Paragraaf 20 Overzicht relevante regelingen, toelichting en handreiking:

- VGBA per 1 januari 2022
- Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021
- Toelichting op de Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021
- VGBA per 1 januari 2020
- Wijzigingsverordening VGBA 2019
- Toelichting bij Wijzigingsverordening VGBA 2019
- VGBA per 1 januari 2014
- Toelichting bij de VGBA
- NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de VGBA (januari 2015)

Artikelsgewijze toelichting

Artikelsgewijze toelichting (algemeen)

Hier volgt een toelichting op elk van de artikelen van de VGBA, met uitzondering van artikel 21 (zie daarvoor Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA). De artikelen 4 tot en met 19 van de VGBA vullen de fundamentele beginselen nader in of met andere woorden, ze werken de fundamentele beginselen uit. De toelichting op die artikelen verwijst meestal alleen naar het fundamentele beginsel dat het artikel uitwerkt. Dat maakt de toelichting duidelijker. Maar let op! Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel. In de beschreven situaties kunnen dus meerdere fundamentele beginselen in het geding zijn.

Considerans

Accountants hebben een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Dat is een onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep. De artikelen in de VGBA (en nadere voorschriften die

daarop gebaseerd zijn) moeten in dat licht worden uitgelegd. Zie Paragraaf 9 Verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang en Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

Hoofdstuk 1 Definities

Eigen organisatie

In de artikelen 5, 8 en 16, onderdeel c, van de VGBA komt de volgende omschrijving voor: 'de organisatie waarbij deze werkzaam is dan wel waaraan deze is verbonden' (waarbij 'deze' naar de accountant verwijst). In deze toelichting wordt dit de 'eigen organisatie' genoemd, want dat is korter. De term eigen organisatie is niet gedefinieerd in de VGBA. De eigen organisatie is de organisatie waar de accountant bij werkt. Met andere woorden, de organisatie waar een accountant betrokken is bij (meewerkt aan) de opdrachtuitvoering door die organisatie of betrokken is bij (meewerkt aan) de bedrijfsvoering van die organisatie. Het gaat hier dus niet om een cliënt. Voorbeelden van de eigen organisatie zijn:

- de werkgever van een accountant in business;
- de accountantspraktijk waar een openbaar accountant in dienst is;
- de accountantspraktijk waar een accountant partner/(mede)eigenaar is;
- de onderneming waarbinnen een intern accountant werkt;
- de overheidsinstelling waarbinnen een overheidsaccountant werkt;
- de accountantspraktijk waar een accountant als zzp'er meewerkt aan de opdrachtuitvoering voor cliënten;
- de organisatie die een accountant in business inhuurt als interim-controller binnen die organisatie en er in de praktijk sprake is van een gezagsverhouding (geen formele gezagsverhouding zoals bij een arbeidsovereenkomst, want daarvan is immers geen sprake bij inhuren);
- een vereniging of stichting waar een accountant als nevenactiviteit penningmeester is.

De eigen organisatie moet niet puur juridisch beoordeeld worden. Een accountant kijkt in dit kader ook naar eventuele organisaties die met de juridische entiteit verbonden zijn. Bijvoorbeeld omdat zij onder gelijke naam opereren of een andere nauwe relatie met elkaar hebben, waardoor een buitenstaander de indruk zou kunnen krijgen dat van dezelfde organisatie sprake is.

Toelichting bij artikel 1

In artikel 1 staan definities van termen die voorkomen in de VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften. Hier volgt, waar nodig, een toelichting daarop.

Accountant

Geen nadere toelichting nodig op dit begrip.

Bedreiging

Accountants moeten zich aan fundamentele beginselen houden. Accountants kunnen echter te maken hebben met een onaanvaardbaar risico dat zij zich daar niet aan kunnen houden als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie. Dát is een bedreiging volgens de VGBA. Of een risico aanvaardbaar of onaanvaardbaar is, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij baseren ze zich op wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk aanvaardbaar vindt (artikel 20 VGBA). Omstandigheden waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk concludeert dat deze de fundamentele beginselen feitelijk niet (negatief) beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen risico. Die omstandigheden zijn dan geen bedreiging volgens de VGBA.

Accountants kunnen te maken hebben met meer dan één bedreiging. Eén omstandigheid kan een bedreiging zijn voor meer dan één fundamenteel beginsel.

Bedreigingen voor de fundamentele beginselen kunnen op heel veel verschillende manieren ontstaan. We onderkennen de volgende ontstaanswijzen:

- Bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang. Een eigenbelang kan het oordeel of het gedrag van een accountant ongepast beïnvloeden. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van eigenbelang zijn:
 - Een accountant heeft een financieel belang in een cliënt.
 - Een accountant ontdekt een significante fout bij het evalueren van de resultaten van een eerdere professionele dienst die is uitgevoerd door een kantoorgenoot.
 - Tijdens de uitvoering van werkzaamheden blijken er veel meer uren nodig dan van tevoren ingeschat. Als die extra uren niet meer gefactureerd kunnen worden, dan zou de neiging kunnen ontstaan niet alle benodigde werkzaamheden te verrichten.
 - Een accountant in business maakt onrechtmatigheden binnen de eigen organisatie maar niet bespreekbaar uit angst voor ontslag.
 - Een prestatiebeloning voor een accountant.
- Bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants hun werkzaamheden baseren op werkzaamheden die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerkbeheerder hebben verricht of hun oordeel baseren op een beoordeling die zijzelf, hun eigen organisatie of hun netwerk hebben gemaakt. Dit kan tot gevolg hebben dat zij de resultaten van die eerdere werkzaamheden of die eerdere beoordeling onvoldoende kritisch beoordelen. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van zelftoetsing zijn:
 - Een cliënt vraagt een accountant om mee te denken hoe een bepaalde post in de jaarrekening zou moeten worden verwerkt (bijvoorbeeld de bepaling van de hoogte van de debiteurenvoorziening). Vervolgens beoordeelt de accountant deze post in het kader van de jaarrekeningcontrole.
 - Een accountant in business gaat zonder afkoelingsperiode auditwerkzaamheden verrichten als intern accountant bij het bedrijfsonderdeel waar de accountants in business eerst werkten.
- Bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants zich te veel vereenzelvigen met het belang van de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren. Daardoor verliezen ze hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging zijn:
 - Als gemachtigde optreden in geschillen.
 - De belangen van een cliënt behartigen bij een bank.
 - De belangen van een cliënt behartigen bij de Belastingdienst door het standpunt te verdedigen dat de cliënt (belastingplichtige) heeft ingenomen.
 - Onderzoek uitvoeren voor een partij, waarbij een accountant zich laten sturen in de uitkomsten van het onderzoek.
- Bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid: dit is de bedreiging die ontstaat als accountants een te nauwe band ontwikkelen met de organisatie waarvoor zij een professionele dienst uitvoeren of als accountants te veel sympathie koesteren voor de belangen van een ander. Daardoor verliezen zij hun objectiviteit. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van vertrouwdeheid zijn:
 - Een opdrachtpartner van een accountantspraktijk is kort geleden naar een cliënt overgestapt. Diezelfde accountantspraktijk voert een opdracht uit bij die cliënt. De opdrachtpartner bekleedt (bij de cliënt) een positie van waaruit deze significante invloed op de opdracht kan uitoefenen.
 - Een accountant heeft een nauwe persoonlijke relatie met de opdrachtgever.
- Bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat doordat druk wordt uitgeoefend op accountants of wanneer accountants dit zo voelen. Hierdoor worden zij afgehouden van objectief gedrag. Voorbeelden van een bedreiging als gevolg van intimidatie zijn:
 - Een accountant voelt zich onder druk gezet om het oordeel van de organisatie waarvoor de accountant een professionele dienst uitvoert over te nemen, omdat die organisatie meer expertise heeft.
 - Een cliënt dreigt een doorlopende opdracht op te zeggen vanwege een meningsverschil met de accountant.
 - Een cliënt dreigt een tuchtzaak te beginnen tegen de accountant.

Professionele dienst

Zie Paragraaf 4 Professionele dienst.

Vakbekwaamheid

De definitie van vakbekwaamheid luidt: beschikken over en kunnen toepassen van de noodzakelijke theoretische kennis van de vakgebieden genoemd in artikel 2 van het Besluit accountantsopleiding 2013. Artikel 2 van dat besluit verwijst naar artikel 8 van de 'achtste richtlijn' (Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad). Artikel 8 van de achtste richtlijn stelt regels aan het theoretische examen van de opleiding tot accountant.

Van accountants mag worden verwacht dat zij in elk geval kennis hebben van de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen en dat zij die kennis ook kunnen toepassen (dit is een minimumnorm). Die vakgebieden zitten namelijk in de theoretische opleiding tot accountant. Dat was het geval in de opleiding zoals deze tot 2016 werd aangeboden. Toen werd iedere student opgeleid tot controlerend accountant. Dit is in principe ook het geval in de huidige opleiding. In principe, want het hangt van de precieze opleiding af wat accountants van een vakgebied zouden moeten weten en wat accountants met die kennis zouden moeten kunnen. De huidige opleidingen hebben een gemeenschappelijke theoretische basis (de vakgebieden die de achtste richtlijn heeft aangewezen komen dus in elk van de opleidingen aan orde). De accenten en de mate van diepgang verschillen echter. Tegenwoordig wordt een student opgeleid voor een assurance-functie (oriëntatie Assurance) of voor een adviserende functie (oriëntatie Accountancy-MKB). Zie voor meer informatie: uitleg theoretische-opleiding en Commissie Eindtermen Accountantsopleiding.

Hoofdstuk 2 Fundamentele beginselen

Paragraaf 2.1 Fundamentele beginselen voor de accountant

Toelichting bij artikel 2

Artikel 2 van de VGBA regelt dat accountants zich aan fundamentele beginselen moeten houden. Er zijn in totaal vijf fundamentele beginselen. Zie Paragraaf 2 Uitgangspunten. Artikel 2 moet samen met artikel 3 van de VGBA worden gelezen. Artikel 3 bepaalt wanneer welke fundamentele beginselen gelden.

Toelichting bij artikel 3

Artikel 3 van de VGBA bepaalt de werkingssfeer of reikwijdte van de fundamentele beginselen (zie Paragraaf 3 Wanneer gelden welke fundamentele beginselen). Deze sluit aan op artikel 42 van de Wab (zie Paragraaf 11 Tuchtrecht).

Paragraaf 2.2 Professionaliteit

Accountants houden zich altijd aan het fundamentele beginsel professionaliteit (artikel 2, aanhef en onderdeel a, in samenhang met artikel 3, lid 1, VGBA). Dit moet ongeacht hun rol, eventuele functie of de aard van eventuele werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). De VGBA werkt professionaliteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 4 en 5). Professionaliteit geldt in alle mogelijke situaties. In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'.

Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de professionaliteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 4

Wat regelt artikel 4

Artikel 4 van de VGBA regelt dat accountants zich onthouden van 'elk handelen of nalaten' (gedrag) waarvan ze weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen. Ook gedrag waarvan accountants behoren te weten dat dit het accountantsberoep in diskrediet brengt of kan brengen, mag niet. Dit brengt mee dat accountants zich afvragen welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ongepast vindt (artikel 20 VGBA). Dat geldt eens te meer voor het (niet) naleven van wet- en regelgeving. Artikel 4 geldt voor alle accountants en altijd (professionele dienst/geen professionele dienst).

Achtergrond artikel 4

Voor het vertrouwen in accountants die professionele diensten uitvoeren is nodig dat iedere accountant zich houdt aan het fundamentele beginsel professionaliteit. Als een individuele accountant het accountantsberoep in diskrediet brengt, leidt dat immers tot minder vertrouwen in accountants in het algemeen. Zie paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie.

Toelichting bij artikel 5

Wat regelt artikel 5

Artikel 5 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie wet- en regelgeving niet naleeft, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. Artikel 5 geldt bij alle soorten werkzaamheden (professionele dienst/geen professionele dienst). Artikel 5 is in reikwijdte beperkt tot (mogelijke of dreigende) overtredingen door de eigen organisatie. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om overtredingen door het bestuur, management of medewerkers. Artikel 5 geldt dus niet in bijvoorbeeld de volgende situaties: een accountant ziet dat de bureaus een afvalcontainer legen in de naastliggende sloot; een accountant zit na afloop van een sportwedstrijd in de kantine van de tegenstander en ziet daar iets dat niet volgens de regels lijkt te gaan. De VGBA verplicht hen niet om daarop te reageren. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Zij reageren natuurlijk wel, als het zou gaan om iets dat een ieder moet melden (denk bijvoorbeeld aan de meldplicht volgens artikel 160 van het Wetboek van Strafvordering) of als burgerplicht dit meebrengt. Zie de toelichting op Hoofdstuk 1 Definities voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

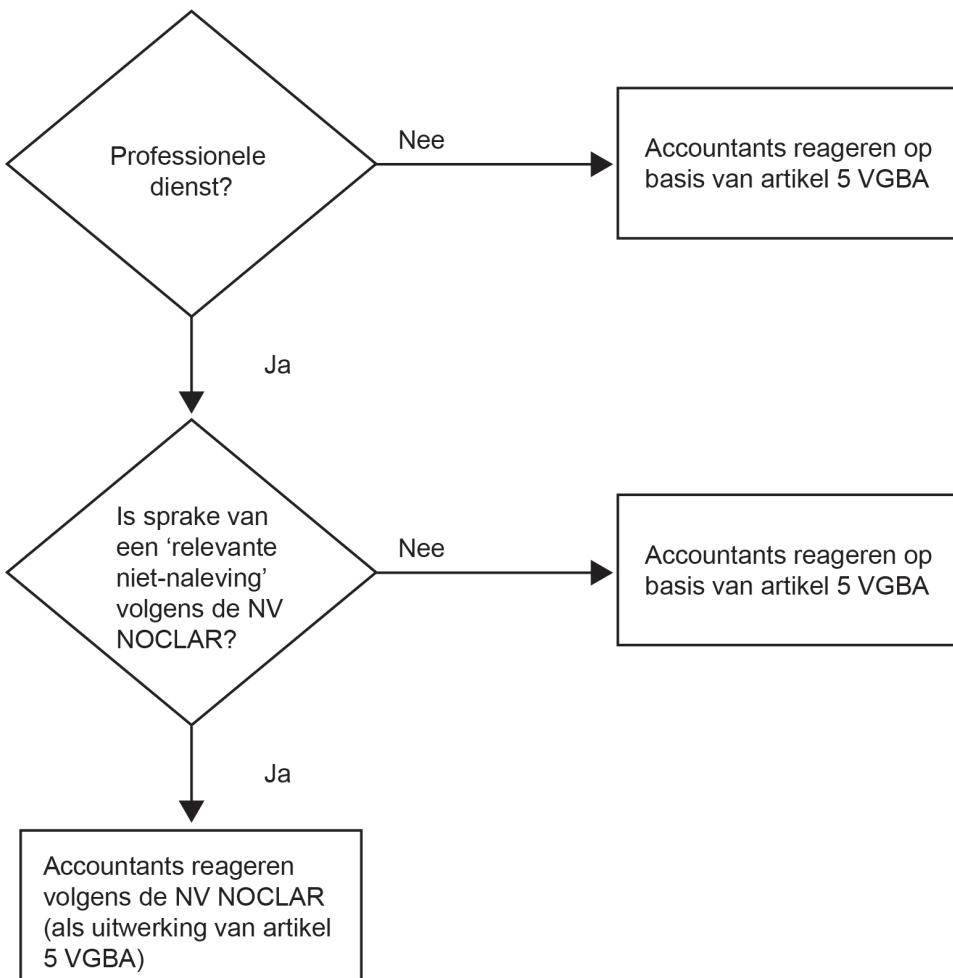
Achtergrond artikel 5

Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel professionaliteit (en integriteit). Als de eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom die accountants niet zo veel mogelijk hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (er is sprake van een bedreiging) en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht (maatregelen). De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR

Artikel 5 van de VGBA geldt ongeacht de aard van de werkzaamheden die accountants uitvoeren (professionele dienst/geen professionele dienst). Accountants in een artikel 5 VGBA-situatie bepalen eerst of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren óf op basis van artikel 5 van de VGBA. De NV NOCLAR schrijven

de 'redelijkerwijs te nemen maatregelen' voor die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten treffen. De NV NOCLAR hoeven alleen te worden toegepast door accountants die professionele diensten verrichten. Hier volgt een schema en een toelichting op artikel 5 van de VGBA. Voor meer informatie over de NV NOCLAR zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving (volgens de NV NOCLAR reageren)?



Afbeelding 2: Schema op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR

Let op!

Het is van belang dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich hierover laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe de eigen organisatie, zichzelf of 'een ieder' op een (mogelijke of dreigende) overtreding moeten reageren of wat juist niet mag. Denk bijvoorbeeld aan wettelijke meld- of medewerkingsplichten of aan een verbod om bepaalde personen te informeren (bij-

voorbeeld het 'tipping off'-verbod in de Wwft). Als plichten of verboden in die wet- en regelgeving zich expliciet richten tot accountants of 'een ieder' (dit omvat accountants), reageren accountants in de eerste plaats volgens de plichten in die wet- en regelgeving en houden zij zich aan de daarin opgenomen regels (zie toelichting bij artikel 4). Mogelijk is daar geen sprake van of geeft de wet- en regelgeving ruimte om aanvullend te reageren. Accountants handelen dan op basis van artikel 5 van de VGBA of volgens de NV NOCLAR. Daarbij houden accountants rekening met eventuele meld- of medewerkingsplichten en verboden die voor de eigen organisatie gelden. Hun reactie zal er mede op gericht zijn dat meld- of medewerkingsplichten worden nagekomen en dat hun eigen organisatie zich aan wet- en regelgeving houdt.

Wat moeten accountants doen

Accountants reageren op basis van artikel 5 van de VGBA, wanneer de NV NOCLAR niet van toepassing zijn. Dit is in de volgende situaties aan de orde:

- wanneer accountants wel een professionele dienst uitvoeren maar het om een overtreding gaat waar de NV NOCLAR niet voor zijn geschreven (de overtreding valt buiten de werkingssfeer/reikwijdte van de NV NOCLAR);
- wanneer accountants andere werkzaamheden dan een professionele dienst uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan een accountant die ook advocaat is en vermoedt dat het advocatenkantoor waarvoor de accountant werkt wet- en regelgeving niet naleeft.

Zodra accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen ze zoveel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij 'Inzicht verkrijgen' hierna). Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een 'redelijkerwijs te nemen maatregel'. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer volgens wet- en regelgeving gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling van de overtreding voorkomt. In artikel 5 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat.

Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR formeel niet van toepassing zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is. Accountants die op basis van artikel 5 van de VGBA reageren en geen professionele dienst uitvoeren, kunnen mogelijk minder (verstrekende) maatregelen nemen dan accountants die wel een professionele dienst uitvoeren en volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

Niet reageren op overtreding die duidelijk onbetekenend is

Accountants hoeven niet te reageren op een mogelijke overtreding die duidelijk onbetekenend is. Ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verwacht dat waarschijnlijk niet van hen. Een overtreding die duidelijk onbetekenend is, stelt weinig voor gezien haar aard en de gevolgen voor de eigen organisatie of voor andere belanghebbenden. Een overtreding die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat duidelijk onbetekenend is.

Inzicht verkrijgen

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet aan wet- en regelgeving houdt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers

omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt in het bijzonder af van hun deskundigheid en hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

Mogelijkheid tot overleg

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen⁹. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist advies te vragen.

Accountants in een senior-positie

Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne afdeling.

Inspanningsverplichting

Artikel 5 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij 'Wat moeten accountants doen' hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (immers het gedrag van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen de eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 5 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 van het Stappenplan toetsingskader VGBA toe! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat de eigen organisatie wet- en regelgeving (mogelijk) niet naleeft of dreigt niet na te leven. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie inderdaad wet- en regelgeving overtreedt. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze hun werkzaamheden voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen ge-

⁹ In de bijbehorende toelichting van de NV NOCLAR wordt in de toelichting op artikel 3 (onder het kopje 'Overleg toegestaan?') geciteerd uit de toelichting op de VGBA van vóór de herziening. De aangehaalde passage is nu anders geformuleerd om de tekst beter leesbaar te maken. Er zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

ven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants hun werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie:

- Voor accountants die een professionele dienst uitvoeren, is dit expliciet gemaakt in artikel 21, lid 2, van de VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).
- Voor accountants die andere werkzaamheden uitvoeren (geen professionele dienst), brengt toepassing van artikel 5 van de VGBA dit mee. Het beëindigen van de werkzaamheden en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie is dan de redelijkerwijs te nemen maatregel die accountants op basis van artikel 5 van de VGBA moeten nemen. Het zal slechts in uitzonderlijke situaties nodig zijn om de relatie met de eigen organisatie te beëindigen. Dit is alleen verplicht als ook een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tot de conclusie komt dat accountants écht niets anders kunnen doen om een conflict met de VGBA op te lossen. Het is een uiterste middel. Het is onverstandig om zo'n beslissing lichtvaardig te nemen. Accountants die dit overwegen, kunnen eventueel eerst overleggen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Zij doen er bovendien verstandig aan om juridisch advies in te winnen. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

Paragraaf 2.3 Integriteit

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel integriteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel b, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt integriteit verder uit in enkele concrete normen (artikelen 6 tot en met 10a). Integriteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de integriteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 6

Artikel 6 van de VGBA regelt dat accountants eerlijk en oprecht optreden bij het verrichten van een professionele dienst. Dit houdt onder meer in dat accountants eerlijk zaken doen, de waarheid geen geweld aan doen en doen wat in de omstandigheden passend is. Dit geldt ook, wanneer druk uitgeoefend om iets anders te doen dan wat passend is of als dit mogelijk nadelige gevolgen heeft voor henzelf of voor hun eigen organisatie. Accountants tonen karakter, staan voor hun principes, houden hun rug recht en durven anderen kritisch te bevragen, ook als ze daarmee tegen de algemene opinie ingaan.

Toelichting bij artikel 7

Wat regelt artikel 7

Artikel 7 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als ze betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen of daarmee in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden). In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie de toelichting op artikel 6). Daarbij vragen ze zich ook af welk gedrag van accountants een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 7 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 7 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Bij niet-integer gedrag van anderen kan het gaan om gedrag van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van artikel 7 VGBA-situaties zijn:

- Een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft.
- Iemand zet iemand anders onder onevenredig zware druk, bijvoorbeeld door te chanteren, en een accountant neemt dat waar.
- Een accountant vult de belastingaangifte van een cliënt in en dient deze in bij de Belastingdienst. Later blijkt dat de cliënt bewust onjuiste informatie heeft verstrekt aan de accountant.

- (Voorbereiden van) en deelnemen aan criminele/niet rechtmatige activiteiten.

Achtergrond artikel 7

Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij niet-integer gedrag van anderen. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij betrokken raken bij niet-integer gedrag van anderen. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twifelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 7 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 7 VGBA-situatie veroorzaakt niet-integer gedrag van anderen een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met niet-integer gedrag? Dan reageren zij natuurlijk. Ze hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

Wat moeten accountants doen: lid 1

In een artikel 7 VGBA-situatie proberen accountants het niet-integer gedrag van de ander te beëindigen. Daartoe nemen accountants een maatregel 'gericht op het beëindigen van dit handelen.' Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). In artikel 7, lid 1, van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. In het voorbeeld van een gesprek waarbij een accountant aanwezig is en een ander een onjuiste voorstelling van zaken geeft, handelen accountants bijvoorbeeld als volgt:

- Het gesprek zo bijsturen dat wel een correcte weergave wordt gegeven.
- De ander verzoeken om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren.
- Weglopen (het ligt echter wel voor de hand de ander eerst hierop aan te spreken en daarbij aan te dringen om de onjuiste voorstelling van zaken te corrigeren).

Wat moeten accountants doen: lid 2

Heeft hun maatregel niet tot gevolg dat de ander het niet-integer gedrag beëindigt (zie bij lid 1)? Accountants distantiëren zich dan van dat gedrag. Het moet voor relevante betrokkenen duidelijk worden dat accountants afstand nemen van dat gedrag. Dat is gelijk een waarschuwing (zij het indirect). Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie van dit gedrag heeft kennisgenomen en of het echt nodig is om zich richting hen te distantiëren. Distantiëren kan bijvoorbeeld door contact op te nemen met de relevante betrokkenen en nadrukkelijk aan te geven afstand te nemen van de door een ander gegeven voorstelling van zaken.

Let op!

De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

Juridisch advies inwinnen

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie toelichting bij artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving

Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met niet-integer gedrag van een ander en dit gedrag blijkt te bestaan uit het niet-naleven van wet- en regelgeving. Gaat het om het gedrag van een cliënt of de eigen organisatie? In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15. Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 7 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om niet-integer gedrag van een willekeurige derde.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 7 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaat doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van anderen. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met niet-integer gedrag van een cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b).

Toelichting bij artikel 8

Wat regelt artikel 8

Artikel 8 van de VGBA regelt dat accountants die vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, een redelijkerwijs te nemen maatregel treffen. In de VGBA staat geen definitie van wat niet-integer gedrag is. Accountants gebruiken in elk geval artikel 6 van de VGBA als leidraad (zie toelichting bij artikel 6). Daarbij vragen zij zich ook af welk gedrag een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk niet-integer vindt. In artikel 8 staat 'handelen'. Dit kan ten onrechte de indruk wekken dat accountants alleen hoeven te reageren op actief (niet-integer) gedrag. Niet handelen of te weinig doen (passief gedrag) kan echter ook niet-integer zijn. Accountants in een artikel 8 VGBA-situatie moeten ook daarop reageren. Een voorbeeld van een artikel 8 VGBA-situatie is een onjuiste voorstelling van feiten of gebeurtenissen geven. Zie toelichting bij artikel 1 voor wat deze toelichting met 'eigen organisatie' bedoelt.

Achtergrond artikel 8

Door de positie die accountants binnen een organisatie innemen, kunnen derden een bepaald vertrouwen hebben in het functioneren van die organisatie. Internationale beroepsorganisaties voor het accountantsberoep vinden het daarom belangrijk dat accountants een bijdrage leveren aan het ethisch handelen van hun eigen organisatie (zie paragraaf 200.5 A3 en Section 260 [NOCLAR] Code of Ethics-versie 2021). Bovendien hebben accountants in deze situatie te maken met een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. Als de eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, kan dit de indruk wekken dat de accountants die daar werken betrokken zijn. Het maatschappelijk verkeer zou daardoor kunnen gaan twifelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants die dit vermoeden niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

Wat moeten accountants doen

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet-integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie (zie bij 'Inzicht verkrijgen' hierna). Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Als ze daarna vermoeden dat er echt wat mis is, treffen ze een 'redelijkerwijs te nemen maatregel'. Deze maatregel is erop gericht dat de eigen organisatie weer integer gaat handelen, eventuele gevolgen herstelt en herhaling voorkomt.

Accountants bepalen op basis van professionele oordeelsvorming wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Ze zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA).

Hoewel de NV NOCLAR regelen hoe accountants moeten reageren op overtredingen van wet- en regelgeving en dit in een artikel 8 VGBA-situatie niet altijd aan de orde hoeft te zijn, kunnen de NV NOCLAR wel het denkproces op gang helpen bij het bepalen wat een redelijkerwijs te nemen maatregel is (zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?) In artikel 8 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht.

Van accountants in een senior-positie wordt meer verwacht dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk gewoonlijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

Inzicht verkrijgen

Accountants die zien, horen of het gevoel krijgen dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt, verkrijgen eerst zo veel mogelijk inzicht in de situatie. Dit is nodig om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Volgens het toetsingskader van de VGBA moeten accountants immers omstandigheden identificeren (herkennen) en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de fundamentele beginselen (artikelen 21, lid 1, en 20 VGBA). Inzicht verkrijgen houdt in: onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Hoeveel inzicht accountants kunnen verkrijgen, hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. Accountants in een senior-positie kunnen gewoonlijk meer inzicht verkrijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om de situatie intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie. Zie voor voorbeelden van accountants in een senior-positie bij 'Accountants in een senior-positie' hierna.

Overleg toegestaan

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie (hoe kijkt een ander tegen de situatie aan en wat vindt die een redelijkerwijs te nemen maatregel?). Als er bij de eigen organisatie ook andere accountants werken, ligt het voor de hand om eerst met een of meer van hen te overleggen. Accountants kunnen eventueel ook overleggen met het bureau van de NBA of een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen. Het kan verstandig zijn om (daarnaast) een ter zake deskundige jurist te raadplegen.

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving

Niet integer-gedrag is een ruim begrip. Dit omvat (afhankelijk van de feiten en de omstandigheden van het geval) het niet-naleven van wet- en regelgeving. Stel accountants vermoeden dat hun eigen organisatie zich niet integer gedraagt en dat dit gedrag bestaat uit het niet-naleven van wet- en regelgeving. In dat geval gaan accountants eerst na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Dit is bijvoorbeeld aan de orde in de volgende situatie. Een accountant werkt bij een afvalverwerkingsbedrijf van afgedankte chemicaliën. Het verwerken is erg kostbaar en aan strenge (milieu)regelgeving onderworpen. Het bedrijf heeft nu een (veel goedkopere) manier gevonden om deze stoffen (niet) te verwerken. Namelijk door deze simpelweg via een Afrikaans land aldaar (illegaal) te dumpen.

Wat als accountant zelf betrokken is (geraakt)

Zijn accountants zelf betrokken bij of worden accountants zelf in verband gebracht met niet-integer handelen van de eigen organisatie? Accountants hebben dan ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken. Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen en de toelichting op artikel 7 VGBA.

Accountants in een senior-positie

Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Voorbeelden van een senior-positie zijn de functie van algemeen directeur, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, een dagelijks beleidsbepaler van een accountantspraktijk, het hoofd van een interne afdeling.

Inspanningsverplichting

Artikel 8 van de VGBA is een inspanningsverplichting. Accountants doen hun uiterste best datgene te doen wat zij kunnen doen (zie bij 'Wat moeten accountants doen' hiervoor). Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden (namelijk dat van de eigen organisatie). Bovendien hangt het van hun positie binnen die eigen organisatie af of en zo ja, hoeveel invloed zij kunnen uitoefenen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 8 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA. Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die voortkomt doordat de eigen organisatie zich niet integer gedraagt. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel nu dat de eigen organisatie zich inderdaad niet integer gedraagt. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of ze een professionele dienst voor en de relatie met de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fun-

damentele beginselen houden? Ook de reactie van de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven. Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!).

Toelichting bij artikel 9

Wat regelt artikel 9

Artikel 9 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht (betrokken raken of daarmee geassocieerd worden) met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Die informatie is afkomstig van een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde. Voorbeelden van een artikel 9 VGBA-situatie zijn: een materiële fout in de jaarrekening, een te positieve voorstelling van zaken in een prognose, een onjuiste belastingaangifte of een onjuiste subsidieaanvraag.

Achtergrond artikel 9

Accountants mogen natuurlijk helemaal niet betrokken zijn bij informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Zij moeten immers eerlijk en oprecht optreden (artikel 6 VGBA). Daarom zullen accountants over het algemeen willen voorkomen dat zij daarbij betrokken raken. Maar als dit toch gebeurt, reageren ze! Het maatschappelijk verkeer zou immers kunnen gaan twifelen aan hun integriteit. Dat kan weer negatief afstralen op het accountantsberoep. In elk geval kan de vraag opkomen waarom accountants in een artikel 9 VGBA-situatie niet hebben ingegrepen. Ze hebben toch een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang. Door te reageren kunnen accountants helpen schade te voorkomen, verkleinen of herstellen. Dat past bij die verantwoordelijkheid. In deze situatie is sprake van een bedreiging voor de integriteit en moeten accountants maatregelen nemen. Hier is al ingevuld hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt en wat die waarschijnlijk van accountants verwacht. De eigen beoordeling van accountants kan die uitgangspunten niet opzij zetten.

In een artikel 9 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hen wil betrekken bij of in verband wil brengen met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken. Accountants letten er bovendien op dat ze niet zelf de oorzaak zijn van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Zie bij 'Risico bij beoordelingsruimte' verderop in deze toelichting.

Wat moeten accountants doen: lid 1

In dit soort situaties proberen accountants de informatie te laten corrigeren of in elk geval de beoogde gebruikers ervoor te waarschuwen dat de informatie niet klopt. Artikel 9, lid 1, van de VGBA schrijft twee soorten maatregelen voor (in de onderdelen a en b). Accountants kunnen hieruit kiezen (zie hierna voor een toelichting op elk van deze maatregelen):

- a Een 'maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie' (onderdeel a).
- b Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie (onderdeel b).

Onderdeel a:

Een 'maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie'. Dit betekent dat accountants proberen de informatie te (laten) corrigeren. Hoe ze de maatregel precies vorm geven, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Zij zullen zich daarbij ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. In deze bepaling staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig

om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van deze maatregel zijn:

- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt artikel 2:362, lid 6, van het Burgerlijk Wetboek (BW) toepast. Die bepaling heeft betrekking op de situatie waarin een onderneming na publicatie van de jaarrekening een fout in de jaarrekening constateert waardoor de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet. De bepaling regelt hoe een onderneming daarop moet reageren: zij moet haar leden of aandeelhouders informeren en bij het handelsregister een mededeling deponeren. Bij die mededeling moet de onderneming een accountantsverklaring toevoegen. Dat laatste geldt alleen in de situatie dat sprake is van een wettelijke controle. Als de onderneming doet wat artikel 2:362, lid 6, van het BW, voorschrijft, wordt aangenomen dat de accountant met succes een maatregel heeft genomen die gericht is op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding en daarmee voldoet aan artikel 9 van de VGBA.
- Aandringen op en erop toezien dat de cliënt de fout herstelt in de eerstvolgende jaarrekening. Dit is mogelijk bij materiële fouten (Richtlijnen voor de jaarverslaggeving nr. 150). Dit geldt ook voor de situatie dat een onderneming ervoor kiest IFRS toe te passen (artikel 2:362, lid 2, BW).

Onderdeel b:

Zelf aan de informatie een mededeling toevoegen waarin accountants de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding van de informatie bekend maken aan de beoogde gebruikers van de informatie.

Voorbeelden van zo'n mededeling zijn: een controleverklaring met een oordeel met beperking (daarin beschrijft een accountant duidelijk wat de beperking inhoudt) of een controleverklaring met een afkeurend oordeel.

Wat moeten accountants doen: lid 2

Heeft de maatregel niet tot gevolg dat de materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie wordt gecorrigeerd (artikel 9, lid 1, onderdeel a, VGBA)? Is het ook niet mogelijk om zelf aan de informatie een mededeling toe te voegen die de eventuele gebruikers van de informatie ervoor waarschuwt dat de informatie niet klopt (artikel 9, lid 1, onderdeel b, VGBA)? Accountants distantiëren zich dan van die informatie. Het moet voor alle beoogde gebruikers van de informatie duidelijk worden dat een accountant daarvan afstand neemt. Dit is gelijk een waarschuwing voor de beoogde gebruikers. Hoe accountants dit duidelijk maken en aan wie precies, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen zij zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn:

- Is sprake van een identificeerbare groep gebruikers? Accountants kunnen dan volstaan met een (mondelinge) kennisgeving aan de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld in de situatie dat materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is verstrekt aan een bank.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

Let op!

De vastleggingsverplichting van artikel 21, lid 3, van de VGBA geldt ook bij distantiëren.

Juridisch advies inwinnen

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: is eventueel sprake van wettelijke meld- of medewerkingsplichten (zie de toelichting op artikel 5 bij 'Let op!' onder 'Op basis van artikel 5 VGBA reageren of volgens de NV NOCLAR'), welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants rekening mee moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Volgens de NV NOCLAR reageren?

Het verstrekken van materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie is in strijd met wet- en regelgeving. Stel accountants zijn betrokken bij of worden in verband gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van een cliënt of de eigen organisatie. In dat geval gaan accountants ook na of zij volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren?

Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 9 van de VGBA. Dit geldt ook, als het gaat om informatie van een willekeurige derde.

Inspanningsverplichting

Artikel 9, lid 1, van de VGBA is een inspanningsverplichting. Hiervoor is gekozen, omdat accountants in deze situatie het gedrag van een ander moeten proberen te beïnvloeden.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Dit geldt ook, als accountants zich distantiëren. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 9 van de VGBA. Zie verder Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat zij betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat accountants betrokken zijn bij of in verband worden gebracht met materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie van hun cliënt of de eigen organisatie. Als het nodig is om zich te distantiëren, hebben accountants vaak eerst al bij hen op herstel aangedrongen en laat de cliënt of de eigen organisatie dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van de cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zij distantiëren zich én passen eventueel stap 2b toe van het Stappenplan toetsingskader VGBA (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b).

Risico bij beoordelingsruimte

Beslissingen nemen accountants op basis van professionele oordeelsvorming. Daarbij kunnen accountants een bepaalde mate van vrijheid hebben (beoordelingsruimte). Accountants zijn zich bewust van de risico's van een beoordelingsruimte. Accountants treden eerlijk en oprecht op (artikel 6 VGBA). Zij brengen het accountantsberoep niet in diskrediet (artikel 4 VGBA). De artikelen 4 en 6 van de VGBA brengen mee dat accountants een beoordelingsruimte niet misbruiken om boogde gebruikers van de informatie te misleiden of eventuele wettelijke of contractuele gevolgen op ongepaste wijze te beïnvloeden. In dat geval zouden accountants bewust betrokken zijn bij onjuiste, onvolledige of misleidende informatie. Hier volgen voorbeelden waarbij sprake is van misbruik van een beoordelingsruimte:

- Het toepassen van schattingen. Bijvoorbeeld het toepassen van schattingen om de reële waarde te bepalen met als doel de winst of het verlies verkeerd weer te geven.
- Het selecteren of wijzigen van een waarderingsgrondslag voor financiële verslaggeving, waarbij twee alternatieven zijn toegestaan maar één alternatief in de gegeven omstandigheden minder voor de hand ligt.
- Het bepalen van het tijdstip waarop de transacties plaatsvinden. Bijvoorbeeld het bepalen van het moment van de verkoop van een actief aan het einde van het boekjaar met als doel de stakeholders te misleiden.

- De keuze van informatieverschaffing. Bijvoorbeeld het weglaten of verdoezelen van informatie met betrekking tot financiële of operationele risico's met als doel de gebruikers van de informatie te misleiden.

Toelichting bij artikel 10

Wat regelt artikel 10

Artikel 10 van de VGBA regelt wat accountants moeten doen, als een cliënt, de eigen organisatie of een willekeurige derde hun betrokkenheid bij informatie anders voorstelt dan deze in werkelijkheid is (of was). Dit is met name van belang, als de indruk zou kunnen ontstaan dat 'een accountant ernaar heeft gekeken', terwijl dat niet zo is. Of als de betrokkenheid van een accountant anders of minder intensief is (of was) dan de ander doet voorkomen. De beoogde gebruikers van de informatie zouden hier ten onrechte vertrouwen aan kunnen ontleen. Hun verantwoordelijkheid in het algemeen belang brengt mee dat accountants de beoogde gebruikers dan waarschuwen. Voorbeelden van een artikel 10 VGBA-situatie zijn:

- Een onderneming doet ten onrechte voorkomen dat een accountant een goedkeurende controleverklaring bij een rapportage heeft afgegeven.
- Een onderneming verspreidt een jaarrekening en suggereert dat deze door een accountant is samengesteld, terwijl dat niet zo is.

In een artikel 10 VGBA-situatie veroorzaakt het gedrag van een ander een bedreiging. Accountants kunnen pas daarop reageren, nadat zij zich van dat gedrag bewust zijn geworden. Dit artikel heeft daarom een reactief karakter. Maar zijn accountants zich er op voorhand van bewust dat een ander hun betrokkenheid anders wil voorstellen? Dan reageren zij natuurlijk. Zij hebben dan immers ook met een bedreiging te maken.

Wat moeten accountants doen

In een artikel 10 VGBA-situatie treffen accountants een 'redelijkerwijs te nemen maatregel om aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken waaruit de betrokkenheid bij die informatie werkelijk bestaat'. Hoe accountants dit kenbaar maken, bepalen accountants op basis van professionele oordeelsvorming (artikel 20, onderdeel b, VGBA). Daarbij vragen ze zich ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht (artikel 20, onderdeel c, VGBA). Een factor om in de professionele oordeelsvorming te betrekken is of bekend is wie de beoogde gebruikers van de informatie zijn. In artikel 10 van de VGBA staat 'maatregel', dus enkelvoud. Maar mogelijk is het nodig om een combinatie van maatregelen te nemen die gezamenlijk op dat doel zijn gericht. Dan doen accountants dat. Voorbeelden van maatregelen zijn:

- De persoon die hun betrokkenheid onjuist heeft voorgesteld en eventueel ook het governance- orgaan van de organisatie waar die persoon werkt, verzoeken de situatie te herstellen. Daarbij erop toezien dat die persoon of de organisatie de situatie inderdaad herstelt.
- De daarvoor geschikte functionaris of het daarvoor geschikte governance-orgaan binnen de eigen organisatie informeren dat dit speelt. Daarbij aandringen op herstel en maatregelen die voorkomen dat dit in de toekomst opnieuw gebeurt.
- Is sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? Accountants kunnen hen zelf informeren.
- Is geen sprake van een identificeerbare groep beoogde gebruikers? In dit geval kan het nodig zijn om bijvoorbeeld een persbericht uit te brengen of een advertentie te plaatsen.

Juridisch advies inwinnen

Accountants kunnen overwegen eerst juridisch advies in te winnen over bijvoorbeeld de volgende zaken: welke maatregelen zijn mogelijk onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid, wat zijn eventuele aansprakelijkheidskwesties waar accountants mee rekening moeten houden, staat de beoogde maatregel in verhouding tot de bedreiging?

Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving

Stel een ander stelt de betrokkenheid van een accountant bij informatie onjuist voor. Dit zou in strijd met wet- en regelgeving kunnen zijn (dit hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval). Denk bijvoorbeeld aan valsheid in geschrifte. Stelt een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant anders voor dan deze in werkelijkheid is (of was)? Vermoeden accountants dat de cliënt of de eigen organisatie hiermee in strijd met wet- en regelgeving handelt? In dat geval gaan accountants na of zij (ook) volgens de NV NOCLAR moeten reageren. Zie Paragraaf 15 Wat als (ook) sprake is van niet-naleven wet- en regelgeving? Volgens de NV NOCLAR reageren? Als de NV NOCLAR niet van toepassing zijn, reageren accountants op basis van artikel 10 van de VGBA. Dit geldt ook, als een willekeurige derde doet alsof een accountant bij bepaalde informatie is betrokken.

Opmerking

Bij dit voorbeeld hebben accountants ook met een artikel 7 VGBA-situatie te maken (niet-integer gedrag). Zie Paragraaf 14 Wat als accountants meer artikelen in de VGBA naast elkaar moeten toepassen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Accountants die maatregelen nemen, maken een vastlegging. Artikel 21, lid 3, van de VGBA (de vastleggingsverplichting) geldt namelijk naast artikel 10 van de VGBA. Zie Paragraaf 8 Wat als artikelen zelf tot een maatregel verplichten.

Accountants passen nog wel stap 1 toe van het stappenplan toetsingskader VGBA! Dat doen ze om na te gaan of er ook nog andere (extra) bedreigingen zijn naast de bedreiging die ontstaan is doordat een ander hun betrokkenheid bij informatie anders heeft voorgesteld dan deze in werkelijkheid is. Is sprake van een extra bedreiging? Accountants passen dat stappenplan dan verder toe (zie Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA).

Stel dat een cliënt of de eigen organisatie de betrokkenheid van een accountant bij informatie anders voorstelt dan dat deze in werkelijkheid is. Accountants zullen dan meestal wel bij hen erop aandringen om dit beeld bij te stellen. Stel de cliënt of de eigen organisatie laat dat na. Accountants hebben dan een extra aanleiding te twijfelen aan de integriteit van hun cliënt of de eigen organisatie. Zij hebben dan mogelijk te maken met een nieuwe bedreiging voor het fundamentele beginsel integriteit. In dat geval vragen accountants zich in het bijzonder af of zij een professionele dienst en de relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie (zie Paragraaf 7.2. Stap 2b: stop!).

Toelichting bij artikel 10a

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht (zie onder 'Artikelen 10a en 11a' hierna).

Toelichting bij artikelen 10a en 11a

Wat regelen artikelen 10a en 11a

De artikelen 10a en 11a van de VGBA verbieden het aanbieden en ontvangen van geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Deze artikelen regelen twee verschillende kanten van dezelfde situatie. Daarom worden ze hier samen toegelicht. Artikel 10a werkt het fundamentele beginsel integriteit uit en artikel 11a het fundamentele beginsel objectiviteit. 'Geschenken, persoonlijke uitingen van gastvrijheid, beloften of diensten' worden hierna 'inducement(s)' genoemd.

Achtergrond artikelen 10a en 11a

Inducements kunnen prikkels zijn tot ongewenst gedrag. Tegelijkertijd is het geheel verbieden ervan niet redelijk. Inducements hoeven immers niet aan te zetten tot onethisch gedrag. Het is belangrijk na te gaan wat de achterliggende redenen zijn en hoe een inducement overkomt op het maatschappelijk verkeer (professionele oordeelsvorming): heeft of lijkt een inducement tot doel te hebben een ander ongepast te beïnvloeden? Inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag zijn ongepast. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit ook zo ziet. Dit geldt niet alleen in relatie tot assurance-opdrachten (artikel 27 ViO) maar tot alle soorten professionele diensten. Inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag, zijn altijd een bedreiging voor de fundamentele beginselen. Dit soort inducements bedreigen de integriteit en de objectiviteit. Het aanbieden en ontvangen ervan kan leiden tot bijvoorbeeld bedreigingen als gevolg van eigenbelang, vertrouwdsheid en intimidatie. De artikelen 10a en 11a van de VGBA vertalen de perceptie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. De eigen beoordeling van accountants kan dat uitgangspunt niet opzij zetten.

Reikwijdte artikelen 10a en 11a

Onder de werkingssfeer van de artikelen 10a en 11a van de VGBA vallen alleen inducements die de bedoeling hebben een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. Een accountant kan oordelen dat die bedoeling er niet is en er ook niet lijkt te zijn. Een inducement kan dan nog steeds een bedreiging vormen. In dat geval handelt een accountant volgens het toetsingskader van de VGBA (artikelen 20 en 21).

Professionele oordeelsvorming en objectieve, redelijke en geïnformeerde derde

Het is belangrijk altijd te beoordelen wat de bedoeling is van een inducement en hoe dit overkomt op het maatschappelijk verkeer (hoe kijkt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegenaan?). Dit geldt voor accountants die inducements aanbieden of laten aanbieden en voor accountants die inducements aangeboden krijgen. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol. Voorbeelden van relevante omstandigheden zijn: waarvoor wordt een inducement aangeboden, op welk moment wordt een inducement aangeboden, is het een incidenteel geval of heeft de aanbieder al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon), hebben anderen de inducement ook ontvangen, wat is de waarde?

Onethisch gedrag

Het begrip 'onethisch gedrag' in de artikelen 10a en 11a van de VGBA hoort alleen bij de persoon die wordt aangezet tot onethisch gedrag.¹² Accountants gebruiken de vijf fundamentele beginselen als referentiekader om te beoordelen wat ethisch gedrag is. Wordt beoogd het gedrag van een accountant te beïnvloeden? Accountants gedragen zich onethisch, als ze een of meer van de fundamentele beginselen niet naleven.

Artikel 10a

De volgende situaties vallen onder het verbod van artikel 10a van de VGBA:

- Een accountant biedt zelf een inducement aan. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Een accountant laat iemand anders een inducement aanbieden. Die accountant heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag (artikel 10a, lid 1).
- Iemand (niet de accountant) biedt een inducement aan. De aanbieder heeft de bedoeling de ontvanger of iemand anders via de ontvanger aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant weet dat of zou dat moeten weten. Toch moedigt de accountant de aanbieder aan om de inducement aan te bieden (artikel 10a, lid 2).

Artikel 10a, lid 1

Accountants die anderen proberen over te halen (aan te zetten) tot onethisch gedrag, handelen zelf niet integer. Als ze een ander de inducement laten aanbieden, dan zetten ze ook nog eens die ander aan tot onethisch gedrag. Ook dat is niet integer.

Artikel 10a, lid 2

In deze situatie heeft de aanbieder de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant doet daar een schepje bovenop door aanmoediging. Accountants die weten of behoren te weten dat dit de bedoeling is, handelen niet integer door een ander aan te moedigen de inducement aan te bieden of in ontvangst te nemen.

Artikel 11a

Artikel 11a van de VGBA verbiedt accountants om inducements in ontvangst te nemen waarvan ze weten of behoren te weten dat die worden aangeboden met de bedoeling om aan te zetten tot onethisch gedrag. Accountants die dit soort inducements ontvangen, hoeven zich natuurlijk niet ongepast te laten beïnvloeden. Maar dit zou wel kunnen. Het heeft in elk geval de schijn tegen. Het risico voor hun objectiviteit is zo groot dat geen enkele maatregel toereikend is. Daarom geldt een verbod. Accountants die zo'n inducement toch in ontvangst nemen, handelen in elk geval in strijd met artikel 11a van de VGBA. Daar komt het volgende bovenop:

- Stel een inducement heeft de bedoeling een accountant zelf aan te zetten tot onethisch gedrag. De accountant gaat daartoe over. Het onethische gedrag van de accountant is dan ook in strijd met een of meer fundamentele beginselen. Welke fundamentele beginselen in het geding zijn, hangt af van waaruit het onethisch gedrag precies bestaat.
- Stel een inducement heeft de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag via de accountant. De accountant weet dat. De accountant neemt de inducement toch in ontvangst. Probeerde de accountant de ander vervolgens over te halen tot onethisch gedrag? De accountant handelt dan in elk geval niet eerlijk en oprecht (artikel 6 VGBA). Geeft de accountant deze of een andere inducement ook nog eens door aan de ander? De accountant handelt dan ook in strijd met artikel 10a van de VGBA.

Gedrag van wie beïnvloeden

De artikelen 10a en 11a van de VGBA laten bewust in het midden wie de aanbieder beoogt aan te zetten tot onethisch gedrag. Dit kan de ontvanger zelf zijn. De aanbieder kan echter ook het gedrag van iemand anders willen beïnvloeden via de ontvanger. Beide situaties vallen onder de artikelen 10a en 11a van de VGBA. Het gedrag van iemand anders beïnvloeden via de ontvanger is echter alleen mogelijk als de ontvanger en die ander een relatie met elkaar hebben waarin de ontvanger die ander kan beïnvloeden. Het kan bijvoorbeeld gaan om een collega, een gezinslid of een persoon met wie de ontvanger intensief sociaal contact heeft.

Persoon met wie accountants intensief sociaal contact hebben

Het kan voorkomen dat accountants weten dat een persoon met wie zij intensief sociaal contact hebben een inducement wil gaan aanbieden aan of een inducement aangeboden krijgt door een partij waarvoor deze accountants een professionele dienst uitvoeren. De artikelen 10a en 11a van de VGBA regelen deze situaties niet. In deze situaties handelen accountants volgens het toetsingskader van de VGBA. Zij beoordelen wat de bedoeling is van de inducement en hoe het aanbieden of ontvangen ervan overkomt op het maatschappelijk verkeer:

- Wekt de inducement misschien de indruk dat zijzelf die partij wil beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de eerste bullet)?
- Lijkt de inducement de bedoeling te hebben hen te willen beïnvloeden via de persoon met wie ze intensief sociaal contact hebben (de situatie in de tweede bullet)?

Het kan dan verstandig zijn om te adviseren de inducement niet aan te bieden of niet in ontvangst te nemen.

Verhouding tot artikel 21 VGBA

Stel nu dat een cliënt of de eigen organisatie accountants een inducement aanbiedt. De accountants vermoeden dat dit wordt aangeboden met de bedoeling hen aan te zetten tot onethisch gedrag. Het zou kunnen dat accountants dit zo'n grote bedreiging vinden dat zij zich afvragen of zij een professionele dienst en hun relatie met de cliënt of de eigen organisatie nog wel kunnen voortzetten: kunnen zij zich in deze omstandigheden écht aan de fundamentele beginselen houden? Ook de reactie van de cliënt of de eigen organisatie zou daartoe aanleiding kunnen geven, wanneer accountants de inducement afwijzen (artikel 11a VGBA). Zijn toereikende maatregelen niet mogelijk? In dat geval beëindigen accountants de professionele dienst en eventueel ook de relatie met de cliënt of de eigen organisatie. Zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!

Verhouding tot andere wet- en regelgeving met uitzondering van de ViO

Het aanbieden of ontvangen van *inducements* kan strafbaar zijn. Dat is het geval als het gedrag voldoet aan de delictomschrijving van omkoping in het Wetboek van Strafrecht. Het is belangrijk dat accountants dat beoordelen of zich daarover laten informeren om te voorkomen dat ze mogelijk een strafbaar feit begaan. Is dit in een concrete situatie niet strafbaar? Dan kan het nog steeds een bedreiging vormen voor het naleven van de fundamentele beginselen. Het is belangrijk dat accountants dat laatste ook beoordelen.

Verhouding tot artikel 27 ViO

Artikel 27 van de ViO stelt grenzen aan het aanbieden of ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Hoe verhouden de artikelen 10a en 11a van de VGBA zich tot artikel 27 van de ViO? Ze gelden naast artikel 27 van de ViO. De reikwijdte van de artikelen 10a en 11a van de VGBA is in een belangrijk opzicht ruimer. Ze gelden voor accountants ongeacht de aard van de professionele dienst. Artikel 27 van de ViO geldt daarentegen alleen bij assurance-opdrachten. Artikel 27 van de ViO verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht, als sprake is van een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Heeft een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid de bedoeling een ander aan te zetten tot onethisch gedrag? Dan valt de situatie onder de VGBA én onder de ViO (tenminste, als sprake van een assurance-opdracht is). Geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid die met die bedoeling worden aangeboden zijn namelijk nooit verwaarloosbaar en nooit onbeduidend. Dat is ook de reden waarom in de artikelen 10a en 11a van de VGBA geen weerlegbaar vermoeden is opgenomen zoals in artikel 27 van de ViO.¹⁰

In de ViO staan definities van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid.¹¹ Die staan niet in de VGBA. De VGBA bedoelt er echter hetzelfde mee. Artikel 11a van de VGBA gebruikt het woord 'ontvangen'. Dat is overgenomen uit artikel 27 van de ViO.

Paragraaf 2.4 Objectiviteit

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel objectiviteit bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel c, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt objectiviteit verder uit in twee concrete normen (artikelen 11 en 11a). Objectiviteit geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2

¹⁰ Artikel 27 ViO verbiedt het aanbieden en ontvangen van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend zijn (eerste en derde lid). Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100 hebben de schijn tegen. Dit is echter een weerlegbaar vermoeden. Een eindverantwoordelijke accountant die een assurance-opdracht wil (blijven) uitvoeren ondanks een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100, zal onderbouwd moeten weerleggen waarom dit toch verwaarloosbaar of onbeduidend is (tweede en derde lid).

¹¹ Geschenk: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis. Persoonlijke uiting van gastvrijheid: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen.

Uitgangspunten onder 'Let op!'. Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de objectiviteit. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 11

Wat regelt artikel 11

Artikel 11 van de VGBA regelt dat accountants zich niet ongepast laten beïnvloeden. Het regelt ook dat accountants niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren (zie hierna). Door zonder meer af te gaan op wat anderen aanreiken of op wat een geautomatiseerd systeem oplevert, kan namelijk ook van ongepaste beïnvloeding sprake zijn. Ongepaste beïnvloeding bedreigt de objectiviteit.

Wat moeten accountants doen

Accountants nemen maatregelen in een situatie waarin hun objectiviteit bedreigd wordt. Zij vermijden elke situatie die hen ongepast beïnvloedt en waarbij toereikende maatregelen niet mogelijk zijn (zie Paragraaf 7.2 Stap 2b: stop!). De eis 'niet ongepast vertrouwen op derden, technologie of andere factoren' brengt mee dat accountants altijd moeten nadenken of en zo ja, in hoeverre zij gepast kunnen steunen op het oordeel van anderen, op informatie afkomstig van anderen (bijvoorbeeld van de cliënt of de eigen organisatie) of op geautomatiseerde systemen (technologie). 'Andere factoren' vormen een restcategorie (ongepast steunen op iets anders dan derden of technologie).

Omstandigheden die de objectiviteit (kunnen) bedreigen

In de toelichting op de definitie van bedreiging worden vijf soorten bedreigingen onderkend en staan voorbeelden (zie toelichting bij artikel 1). Elk van die soorten kunnen de objectiviteit bedreigen. Hier volgen enkele voorbeelden van omstandigheden die een bedreiging voor de objectiviteit (kunnen) zijn:

- een eigen belang in een cliënt of de eigen organisatie. Aan een eigen belang kleeft het risico van belangenverstengeling. Een voorbeeld is (het ontvangen of verstrekken van) een aanbrengpremie of commissie (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- vooringenomenheid (zie hierna onder 'Vooringenomenheid');
- een bijzonder belang vertegenwoordigen (zie hierna onder 'Bijzonder belang vertegenwoordigen');
- twee cliënten met onderling strijdige belangen adviseren (zie hierna onder 'Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen');
- een eigen belang dat in strijd is met een belang van een cliënt of de eigen organisatie. Bijvoorbeeld financiële of commerciële belangen of concurrerende activiteiten (zie NBA- handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- een cliënt met meerdere vertegenwoordigers die onderling ruzie hebben (zie hierna onder 'Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen');
- zelftoetsing (zie toelichting bij artikel 1 bij de definitie van bedreiging);
- onder druk gezet worden (zie NBA-handreiking 1130 Voorbeelden toepassing van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants [VGBA]);
- inducements aangeboden krijgen (zie toelichting bij artikelen 10a en 11a);
- een nevenfunctie.

Enkele aandachtspunten die discussie over de objectiviteit mogelijk voorkomen

- Accountants vragen zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt. Zou die vinden dat een accountant objectief is?
- Accountants zijn van het begin af aan duidelijk over hun rol, de eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit en de maatregelen die ze hebben genomen om hun objectiviteit te waarborgen. Die duidelijkheid moeten zij geven aan alle betrokkenen bij een professionele dienst.
- Accountants letten erop dat zij rekening houden met de belangen van alle betrokkenen. Dit is extra belangrijk in een situatie dat betrokkenen niet dezelfde belangen hebben.

- Weten accountants dat de formele vertegenwoordigers van hun cliënt (bijvoorbeeld de statutair bestuurders van een onderneming) onderling ruzie hebben en hebben zij contact met slechts een van die vertegenwoordigers? Accountants letten er dan op dat informatie bij alle vertegenwoordigers terechtkomt.

Bijzonder belang vertegenwoordigen

Accountants mogen een cliënt of de eigen organisatie vertegenwoordigen (hierna: een bijzonder belang vertegenwoordigen). Daartoe zullen zij wel maatregelen moeten nemen (als dat mogelijk is tenminste). Een bijzonder belang vertegenwoordigen leidt namelijk altijd tot een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van belangenbehartiging (zie de toelichting op artikel 1). Voorbeelden van een bijzonder belang vertegenwoordigen zijn:

- de gerechtvaardigde belangen van de eigen organisatie vertegenwoordigen;
- namens een cliënt onderhandelen bij de aankoop of verkoop van een onderneming;
- een ondernemer adviseren bij het afwickelen van een echtscheiding waarbij de onderneming in de huwelijksgemeenschap valt;
- gegevens verzamelen ter onderbouwing van een partijstandpunt. Let op! Accountants die weten of kunnen verwachten dat hun rapportage bedoeld is voor een gerechtelijke procedure (waarheidsvinding), zijn extra bedacht op hun objectiviteit. Daarnaast letten zij er eens te meer op dat hun eventuele conclusies van een deugdelijke grondslag zijn voorzien;
- een civielrechtelijk standpunt innemen namens een cliënt of de eigen organisatie (zie verderop in de toelichting op dit artikel).

Het is belangrijk dat accountants al bij aanvang van hun werkzaamheden andere betrokkenen duidelijk maken dat zij enkel het belang van hun cliënt vertegenwoordigen. Mogelijk hebben andere betrokkenen onvoldoende kennis en vaardigheden om de eigen belangen afdoende te kunnen behartigen. Wordt een accountant zich dat op enig moment bewust? Het kan dan geboden zijn bij die betrokkenen erop aan te dringen zich ook te laten bijstaan door een deskundige. Als dat voor die betrokkenen geen reële optie is, is dit echter geen toereikende maatregel. Stop!

Cliënten met strijdige belangen/nog maar één partij vertegenwoordigen

Het komt voor dat accountants verzocht worden professionele diensten te verrichten voor cliënten met onderling strijdige belangen of een onderling conflict. Of dat een accountant die eerst een professionele dienst voor meerdere partijen uitvoerde, verzocht wordt alleen nog de belangen van één van die partijen te vertegenwoordigen. Aan elk van deze situaties kleven risico's. Accountants beoordelen aan de hand van het toetsingskader of zij aan zo'n verzoek gehoor kunnen geven: kunnen zij toereikende maatregelen nemen (zie Paragraaf 7.2 Stap 2: toereikende maatregelen mogelijk?).

Mogelijk is het nodig om bijvoorbeeld eerst alle betrokken partijen toestemming te vragen om onder die omstandigheden een professionele dienst uit te voeren.

Civielrechtelijke standpunten innemen

Accountants mogen een civielrechtelijk standpunt innemen om voor hun eigen zakelijke belangen op te komen en voor de belangen van een cliënt of de eigen organisatie. Dit geldt in het kader van gerechtelijke procedures en daarbuiten. In principe bedreigt dit niet hun objectiviteit.

Aandachtspunten:

- Voor beide situaties geldt: een civielrechtelijk standpunt moet pleitbaar zijn (voldoende onderbouwd kunnen worden). Het mag (natuurlijk) ook niet bewust onjuist of misleidend zijn of het accountantsberoep in diskrediet brengen.
- Treden accountants op namens een cliënt of de eigen organisatie? Accountants behoren kritisch te zijn over wat zij namens hun cliënt of de eigen organisatie naar voren brengen. Accountants voorko-

men dat hen achteraf kan worden verweten geen pleitbaar standpunt te hebben ingenomen, ook al deden ze dat niet bewust.¹²

Hoe verhoudt onafhankelijkheid zich tot objectiviteit

Onafhankelijkheid is een aspect van objectiviteit. Alle accountants moeten objectief zijn bij het verrichten van een professionele dienst. Dit geldt ongeacht de aard van de professionele dienst die ze uitvoeren. Voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren, komt daar onafhankelijkheid bij (zij zijn dus objectief én onafhankelijk). De onafhankelijkheidsregels staan in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Onafhankelijkheid geldt alleen voor accountants die assurance-opdrachten uitvoeren.¹³ Accountants die bijvoorbeeld samenstellingsopdrachten uitvoeren moeten dus wel objectief maar hoeven niet onafhankelijk te zijn.

Toelichting bij artikel 11a

Vanwege hun onderlinge samenhang zijn de artikelen 10a en 11a gezamenlijk toegelicht.

Paragraaf 2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Inleiding

Accountants houden zich aan het fundamentele beginsel 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' bij het uitvoeren van een professionele dienst (artikel 2, aanhef en onderdeel d, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). De VGBA werkt dit fundamentele beginsel verder uit in enkele concrete normen (artikelen 12 tot en met 15a). De Nadere voorschriften permanente educatie 2019, de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) doen dat ook. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geldt in alle mogelijke situaties (bij een professionele dienst). In situaties die de VGBA of de hiervoor genoemde nadere voorschriften niet expliciet regelen, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!' Ook al bestaat dit fundamentele beginsel uit twee verschillende elementen, het is één fundamenteel beginsel. Er is dus niet zoiets als een fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en een fundamenteel beginsel zorgvuldigheid. In de VGBA staat een definitie van de term vakbekwaamheid (zie toelichting bij artikel 1). De VGBA kent geen eigen definitie van zorgvuldigheid (zie toelichting bij artikel 13, lid 2). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor dit fundamentele beginsel. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stapplan toetsingskader VGBA.

Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Dit fundamentele beginsel is erop gericht dat accountants 'op adequate wijze' een professionele dienst uitvoeren. Dit wil zeggen met de voor die professionele dienst vereiste kwaliteit.

Deugdelijke grondslag

Accountants doen alleen mededelingen over de uitkomst van een professionele dienst, voor zover hun vakbekwaamheid en de door hen verrichte werkzaamheden daarvoor een 'deugdelijke grondslag' vormen. Dit staat niet letterlijk in de VGBA. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid brengt dat mee.

Toelichting bij artikel 12

Artikel 12 van de VGBA regelt dat accountants die professionele diensten verrichten hun vakbekwaamheid moeten onderhouden (permanente educatie). Die moet op het niveau zijn om een professionele dienst op 'adequate wijze' te kunnen uitvoeren (zie bij 'Doel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' hiervoor). Welke professionele kennis, inzichten en vaardigheden accountants precies moeten hebben en blijven ontwikke-

¹² Hier zijn ook andere fundamentele beginselen aan de orde: professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

¹³ Hierop bestaat een uitzondering, als een opdrachtgever of een gebruiker in het kader van de uitvoering van een opdracht vraagt om onafhankelijkheid.

len bovenop hetgeen alle accountants in de accountantsopleiding hebben geleerd, verschilt per accountant. Dit hangt in het bijzonder af van de soort professionele diensten die zij verrichten en bijvoorbeeld de branches waarin hun cliënten of de eigen organisatie actief zijn. Onderhouden betekent dat accountants een voortdurend besef en begrip moeten hebben van vaktechnische, beroepsmatige, zakelijke en algemene economische ontwikkelingen die van belang zijn voor hun professionele diensten. Het betekent ook dat zij zich nieuwe technieken eigen maken die voor een adequate opdrachtuitvoering nodig zijn. De verplichting tot permanente educatie is verder uitgewerkt in de Nadere voorschriften permanente educatie 2019.

Toelichting bij artikel 13

Artikel 13, lid 1

Het eerste lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants de bij een professionele dienst relevante wet- en regelgeving toepassen. Dit betekent in de eerste plaats dat accountants de eventuele regels toepassen die gelden voor de opdrachtuitvoering van die professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan een specifieke standaard in de NV COS, de ViO, de NV NOCLAR of regels in de NVKS die bepalen onder welke voorwaarden accountants aan een NVKS-opdracht mogen meewerken. Het betekent ook dat accountants bij de uitvoering van een professionele dienst rekening houden met de wet- en regelgeving die voor hun eigen organisatie geldt, zoals bijvoorbeeld de Wwft en binnen hun eigen rol doen wat daarvoor nodig is.

Artikel 13, lid 2

Het tweede lid van artikel 13 van de VGBA regelt dat accountants een professionele dienst nauwgezet, grondig en op tijd moeten uitvoeren. Wat dat precies is, hangt af van de soort professionele dienst. Dit hangt onder andere af van of bijvoorbeeld de NV COS ook eisen aan de opdrachtuitvoering stellen en de omstandigheden waaronder een professionele dienst wordt uitgevoerd.

Toelichting bij artikel 14

Artikel 14 van de VGBA stelt de volgende voorwaarden aan accountants die anderen onder hun verantwoordelijkheid werkzaamheden laten uitvoeren ten behoeve van een professionele dienst:

- Accountants moeten ervoor zorgen dat die anderen 'hiervoor adequaat zijn toegerust'. Dit betekent dat die anderen de competenties en capaciteiten moeten hebben die voor de uitvoering van de professionele dienst zijn vereist.
- Accountants moeten die anderen voldoende begeleiden, voldoende toezicht houden op hun werkzaamheden en beoordelen of zij die werkzaamheden goed hebben uitgevoerd.

Toelichting bij artikel 15

Artikel 15 van de VGBA regelt dat accountants gebruikers van hun professionele diensten wijzen op eventuele beperkingen die inherent zijn aan die professionele diensten. Bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole betekent niet dat er absolute zekerheid is dat er geen materiële fout in de jaarrekening zit. Een opdracht tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden leidt niet tot een oordeel of conclusie. Dat is namelijk niet de bedoeling van die opdracht. Samenstellen betekent niet dat alle gebruikte informatie juist is. Het uitgangspunt is namelijk dat accountants uitgaan van de door de cliënt of de eigen organisatie aangeleverde data. Gewoonlijk leggen accountants in een opdrachtbevestiging vast wat een cliënt van hen kan verwachten. De NV COS werken dit voor sommige professionele diensten uit.

Toelichting bij artikel 15a

Wat regelt artikel 15a

Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg voorafgaand aan het aanvaarden van een

- nieuwe opdracht. Voor welke nieuwe opdrachten precies, zie hierna bij:
- 'Bij welke soort opdrachten verplicht?'; en
- 'Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?'

Artikel 15a regelt ook dat accountants die om collegiaal overleg worden gevraagd daaraan meewerken (lid 3).

Achtergrond artikel 15a

Het is wenselijk om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, zonder nadere analyse weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant. Collegiaal overleg kan daar een positieve bijdrage aan leveren. Accountants moeten de integriteit van een cliënt beoordelen voordat ze een opdracht aanvaarden.¹⁴ Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren om in die beoordeling te betrekken. Die informatie kan ook relevant zijn in het kader van de Wwft.

Integriteitskwesaties bij de cliënt kunnen afstralen op de integriteit van de accountant. Toch is collegiaal overleg in de eerste plaats een invulling van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De zorgvuldigheid, onderdeel van dit fundamentele beginsel, brengt mee dat accountants zich vooraf afvragen of ze te maken kunnen krijgen met een bedreiging voor hun integriteit.

*Bij welke soort opdrachten verplicht?*¹⁵

Collegiaal overleg is alleen verplicht bij de volgende soort (nieuwe) opdrachten:

- controleopdrachten van historische financiële informatie;
- beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie;
- samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie.

Collegiaal overleg is verplicht, ongeacht het risicoprofiel van een opdracht of een cliënt.

Collegiaal overleg is *niet* verplicht – maar mag wel – voor het aanvaarden van een andere opdracht dan de hiervoor genoemde (zie hierna bij ‘Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?’). Denk bijvoorbeeld aan assurance-opdrachten van niet-financiële informatie, opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden of aangifte-plus-opdrachten.

Voor wie geldt een uitzondering (lid 2)?

Er zijn twee uitzonderingen op de verplichting tot collegiaal overleg. Die staan in artikel 15a, lid 2, van de VGBA. De volgende accountants hoeven geen collegiaal te voeren:

- accountants die bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht uitvoeren in de voorgaande verantwoordingsperiode. Deze accountants hebben gewoonlijk zelf al voldoende informatie om zich een beeld te kunnen vormen van de integriteit van de cliënt;
- accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overnemen van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.

Verplicht collegiaal overleg met wie?

Artikel 15a van de VGBA verplicht tot collegiaal overleg met een andere accountant. Accountants benaderen de volgende accountants voor collegiaal overleg:

- een andere accountant die op dat moment bij dezelfde cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert; of
- een andere accountant die in de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij deze cliënt.¹⁶

¹⁴ Artikel 10, lid 1, onderdeel a, onder 2, NVKS. Dezelfde eis geldt voor accountantsorganisaties, als ze een wettelijke controle willen aanvaarden (artikel 12, lid 1, onderdeel a, onder 4, Bta).

¹⁵ De VGBA wijkt op dit punt af van de Code of Ethics. Volgens de Code of Ethics is collegiaal overleg alleen verplicht bij controleopdrachten van financiële overzichten en beoordelingsopdrachten van financiële overzichten (R320.8 Code of Ethics).

¹⁶ De opvolgende accountant is dus niet verplicht om collegiaal overleg te voeren met een accountant die langer geleden dan de voorgaande 24 maanden een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde. De keuze om een grens te trekken in de tijd komt voort uit een afweging tussen administratieve lasten en het beoogde doel van collegiaal overleg.

Opmerking

Zijn deze accountants er niet? Met andere woorden, voerde er in de afgelopen 24 maanden geen enkele accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uit bij de cliënt en gebeurt dat ook nu niet? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit volgt uit artikel 15a, lid 1, van de VGBA.

Stel ik heb keus, met wie overleg ik dan?

In het vervolg van deze toelichting komen de termen 'opvolgende accountant(s)' en 'voorgaande accountant(s)' voor. Met opvolgende accountants worden accountants bedoeld die een nieuwe opdracht willen aanvaarden. Met voorgaande accountants worden accountants bedoeld die al een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoeren bij dezelfde cliënt of dat in de afgelopen 24 maanden deden.

Stel er zijn meerdere voorgaande accountants bij de cliënt. Met wie voert een opvolgende accountant dan collegiaal overleg? Het ligt voor de hand dat een opvolgende accountant overlegt met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste informatie kan geven. Dit is niet per definitie de voorgaande accountant die dezelfde soort opdracht verricht(te) of als laatste een opdracht bij de cliënt uitvoerde. Hier volgen voorbeelden om dit toe te lichten:

- Een opvolgende accountant wil een samenstellingsopdracht aanvaarden. Er zijn twee voorgaande accountants bij de cliënt. Een van hen voert op dit moment een samenstellingsopdracht uit. De ander voerde daar een controleopdracht uit in het afgelopen jaar. Die controleopdracht is afgerond. De opvolgende accountant kan ervoor kiezen om overleg te voeren met de voorgaande accountant die de controleopdracht uitvoerde.
- Een opvolgende accountant wil een lopende controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van de voorgaande accountant overnemen. In dit geval overlegt de opvolgende accountant met de accountant van wie deze de opdracht overneemt.
- Is er op dit moment geen enkele accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert? Waren er in de voorgaande 24 maanden wel accountants die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerden bij de cliënt? Dan voert een opvolgende accountant collegiaal overleg met die voorgaande accountant die vermoedelijk de relevantste informatie kan geven. Dit hoeft niet per se de accountant te zijn die als laatste die opdracht uitvoerde.
- Is er bij de cliënt alleen een accountant die een adviesopdracht uitvoert? Dan is collegiaal overleg niet verplicht. Dit mag wel (zie verderop bij 'Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?')

Waar moeten opvolgende accountants naar vragen?

Opvolgende accountants vragen of er aanleiding is om een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht niet te aanvaarden. Het zal daarbij vooral om integriteitsredenen gaan, bijvoorbeeld betrokkenheid bij oneerlijke of criminele activiteiten. Het collegiaal overleg is natuurlijk niet bedoeld om zaken te bespreken die (mogelijk) in strijd zijn met het mededingingsrecht. Uiteraard mogen accountants wel informatie delen op grond van specifieke regelgeving in de EU-verordening,¹⁷ de Wta, het Bta en de NV COS. Het betalingsgedrag van een cliënt is geen onderwerp van collegiaal overleg, tenzij dit een relatie heeft met integriteit.

Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig (lid 3)

Artikel 15a, lid 3, van de VGBA regelt dat voorgaande accountants moeten meewerken aan collegiaal overleg op grond van artikel 15a, lid 1, VGBA. Dit is in overeenstemming met artikel 16, onderdeel a, van de VGBA en voor externe accountants met artikel 26, lid 1, van de Wta ('bij of krachtens wettelijk voorschrift' tot delen verplicht). Artikel 17 van de VGBA geldt in dit geval niet (geen voorafgaande belangenafweging).

¹⁷ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 158)

Uiteraard mag de uitwisseling van informatie niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de opvolgende accountant of het gewin van een ander (artikel 18).

Voorgaande accountants hoeven geen toestemming te hebben van hun (voormalige) cliënt om een verzoek tot collegiaal overleg volgens artikel 15a van de VGBA te kunnen beantwoorden. Volgens de Nederlandse wet- en regelgeving is toestemming niet noodzakelijk (niet vooraf en ook niet achteraf). Accountants zijn in principe verplicht om de vertrouwelijke gegevens en inlichtingen van hun cliënten geheim te houden (fundamentele beginsel vertrouwelijkheid). Dat geldt ook voor voorgaande accountants. Hierop bestaan uitzonderingen. Volgens die uitzonderingen moeten of mogen voorgaande accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan een opvolgende accountant in – voor zover hier van belang – de volgende situaties:

- dit bij wettelijk voorschrift verplicht is (dit is dus in artikel 15a VGBA aan de orde);
- een opvolgende accountant hiernaar vraagt en een voorgaande accountant meent dat dit noodzakelijk is om de opvolgende accountant in staat te stellen (op verantwoorde wijze) de aanvaardbaarheid (en uitvoerbaarheid) van een professionele dienst te beoordelen. Deze uitzondering staat in artikel 16, onderdeel e, van de VGBA, en voor externe accountants in artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, van het Bta.¹⁸

Wat is een redelijke termijn (lid 3)?

Voorgaande accountants antwoorden binnen een redelijke termijn. Een periode van twee tot drie weken zal meestal voldoende zijn om te kunnen antwoorden.

Verhouding tot geheimhoudingsbepalingen in andere wet- en regelgeving

Artikel 15a van de VGBA doorbreekt niet alle andere geheimhoudingsbepalingen, zoals bijvoorbeeld die uit de Wwft. Voorgaande accountants mogen dus wel aangeven wat er heeft gespeeld, ook als dit leidt tot een mogelijke grond voor een Wwft-melding. Maar voorgaande accountants mogen niet aangeven of er daadwerkelijk een melding is gedaan bij FIU-Nederland.

Verhouding tot de NV NOCLAR

Informatie over een relevante niet-naleving¹⁹ wordt gedeeld volgens de regels in de NV NOCLAR. Daarin staat wanneer dat verplicht is.²⁰

Collegiaal overleg is vormvrij

Collegiaal overleg is vormvrij. Opvolgende accountants mogen dus zelf bepalen hoe ze dit doen. Dat maakt het mogelijk voor de vorm te kiezen die het best bij de situatie past. Collegiaal overleg kan bijvoorbeeld mondeling (bij elkaar of telefonisch) of schriftelijk (elektronisch of per gewone post).

Welke vorm opvolgende accountants ook kiezen, het collegiaal overleg is geen formele exercitie. Het heeft juist een inhoudelijk karakter!

¹⁸ Artikel 15a VGBA is later ingevoerd dan artikel 16, aanhef en onderdeel e, van de VGBA en artikel 38a, eerste lid, onderdeel a, onder 6, en eerste lid, onderdeel b, van het Bta. Gezien die bepalingen kon opvolgende accountants de verplichting tot collegiaal overleg worden opgelegd (Wijzigingsverordening VGBA 2020).

¹⁹ Definities in de NV NOCLAR:

- Relevante niet-naleving: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR.
- Niet-naleving: opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt.

²⁰ Artikelen 14 en 15 NV NOCLAR.

Wat als collegiaal overleg niet verplicht is?

Accountants mogen ook (collegiaal) overleg voeren in situaties waar dit niet verplicht is. Het maakt niet uit dat dit niet is geregeld. Vragen accountants aan andere accountants om collegiaal overleg? Dan bepalen die andere accountants eerst of dit mogelijk is op basis van de uitzonderingen op de verplichting tot vertrouwelijkheid (zie hiervoor bij 'Verplichting tot meewerken en geen toestemming van de cliënt nodig'). Accountants mogen ook niet-accountants benaderen. Of niet-accountants daaraan kunnen meewerken, hangt af van de wet- en regelgeving die mogelijk voor hen geldt.

Voorbeelden van situaties waarin collegiaal overleg niet verplicht is maar accountants wel (collegiaal) overleg mogen voeren:

- Een accountant wil een andere opdracht aanvaarden dan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden. Er is een andere accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert. Maar die voert een andere opdracht uit dan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden. Er is geen enkele andere accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert. Er is wel een niet-accountant die bij de cliënt een opdracht uitvoert.
- Een accountant wil een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaarden (opvolgende accountant). Er is een andere accountant die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoert (voorgaande accountant). De opvolgende accountant voert hoe dan ook collegiaal overleg met de voorgaande accountant. Dat moet immers volgens artikel 15a van de VGBA. Er is echter ook een niet-accountant die een opdracht uitvoert bij de cliënt. Bestaat het vermoeden dat die niet-accountant relevante informatie kan verstrekken? Dan mag de opvolgende accountant ook met die niet-accountant overleggen.

Let op!

Bij de laatste twee bullets staat dat accountants ook niet-accountants mogen vragen om collegiaal overleg. Andersom werkt dit niet zo. Voorgaande accountants mogen alleen informatie verschaffen aan andere accountants. Stel dat een niet-accountant hen om informatie vraagt, dan mogen zij die informatie niet geven. Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid kent daar namelijk geen uitzondering voor. Dit mag wel als zij hiervoor toestemming hebben verkregen van de organisatie waarvoor ze een professionele dienst uitvoer(d)en. In dat geval is wel sprake van een uitzondering (zij het dat hier wel een belangenafweging aan voorafgaat: zie de toelichting op de artikelen 16 en 17).

Paragraaf 2.6 Vertrouwelijkheid

Inleiding

Het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid geldt alleen voor accountants die een professionele dienst uitvoeren of uitvoerden (artikel 2, aanhef en onderdeel e, in samenhang met artikel 3, lid 2, VGBA). Dit fundamentele beginsel maakt het voor cliënten of de eigen organisatie mogelijk om gegevens of inlichtingen met hun accountants te delen zonder dat deze bij anderen terechtkomen. De VGBA werkt vertrouwelijkheid verder uit in enkele concrete normen (artikelen 16 tot en met 19). In situaties die de VGBA niet expliciet regelt, gedragen accountants zich naar de geest van de VGBA. Zie voor meer informatie Paragraaf 2 Uitgangspunten onder 'Let op!'. De verplichting tot vertrouwelijkheid is niet absoluut. Er bestaan enkele uitzonderingen op (artikel 16, onderdelen a tot en met e, VGBA). Accountants letten actief op eventuele bedreigingen voor de vertrouwelijkheid. De toetssteen is wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Zie Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Opmerking

Externe accountants houden zich aan de regels die de Wta en het Bta aan vertrouwelijkheid stellen.²¹ De vertrouwelijkheidsregels en uitzonderingen in de VGBA zijn daarmee vergelijkbaar. Deze toelichting gaat verder niet in. Een externe accountant is een accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle volgens de Wta (artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel f, Wta).

Wat moeten accountants doen

Accountants moeten vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim houden. Op deze regel bestaan enkele uitzonderingen. In die uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken aan anderen die deze gegevens of inlichtingen niet kennen (hierna: derden). Of accountants dat ook echt doen in situaties waar dit mag (niet waar dit moet), hangt af van de belangenafweging die zij eerst moeten maken. Zie toelichting bij artikelen 16 en 17.

Vertrouwelijke gegevens of inlichtingen

Onder het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid vallen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen waarvan accountants kennismaken voorafgaand aan of bij de uitvoering van een professionele dienst. Het gaat in de eerste plaats om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van de persoon of organisatie waar accountants een professionele dienst voor (gaan) verrichten (hierna: cliënt of eigen organisatie). Maar accountants moeten ook vertrouwelijk omgaan met vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over anderen waarvan zij kennismaken bij het verrichten van een professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen van of over een mogelijke overnamekandidaat bij een due diligence onderzoek in opdracht van de potentiële koper. Het gaat om gegevens of inlichtingen waarvan accountants weten of behoren te begrijpen dat deze vertrouwelijk zijn ('waarvan deze het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden' in artikel 16 VGBA). 'Redelijkerwijs moet vermoeden' brengt mee dat accountants zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet: zou die vinden dat de gegevens of inlichtingen een vertrouwelijk karakter hebben? Gegevens of inlichtingen die algemeen verkrijgbaar zijn, zijn niet vertrouwelijk.

Opmerking

Het komt soms voor dat een eindverantwoordelijke accountant tussentijds 'van een opdracht afgaat' en een accountant binnen dezelfde organisatie de opdracht (professionele dienst) overneemt. Voor een zorgvuldige overdracht van de professionele dienst is het nodig dat de eindverantwoordelijke accountant het dossier of andere relevante informatie overdraagt aan de nieuwe accountant en dat zij met elkaar overleggen over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen in het dossier. Dit mag onder artikel 16 van de VGBA. Beiden zijn immers bekend met de gegevens en inlichtingen daarin (in hun onderlinge relatie is geen sprake van een vertrouwelijk karakter). Voor het overige geldt artikel 16 van de VGBA natuurlijk wel.

Waar en wanneer geldt vertrouwelijkheid

Vertrouwelijkheid geldt overal en altijd (tenzij sprake is van een uitzonderingssituatie): in de werkomgeving en privé sfeer, tijdens het verrichten van een professionele dienst, na afronding daarvan en na het beëindigen van de relatie met de organisatie waarvoor accountants een professionele dienst verrichten. Accountants mogen eerder opgedane kennis en ervaring wel toepassen in een nieuwe zakelijke omgeving. Daarbij mogen zij zich natuurlijk niet concreet uitspreken over vertrouwelijke gegevens en inlichtingen waar zij eerder van hebben kennisgenomen (die mogen niet tot een specifieke cliënt of organisatie te herleiden zijn).

Opmerking

Accountants mogen onder voorwaarden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen delen met anderen die een bijdrage leveren aan een professionele dienst. Zie toelichting bij artikel 19.

²¹ Artikel 26 van de Wta en de artikelen 38 en 38a van het Bta.

Toelichting bij artikel 16

Wat regelt artikel 16

Artikel 16 van de VGBA regelt dat accountants vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim moeten houden. Daar bestaan enkele uitzonderingen op. Die staan ook in artikel 16. In de uitzonderingssituaties moeten of mogen accountants vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden verstrekken. Aan de uitzonderingen zitten echter wel grenzen: accountants mogen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet verstrekken aan anderen dan aan wie dit volgens een uitzonderingsbepaling moet of mag. Hier volgt een overzicht en daarna een toelichting op elk van de uitzonderingssituaties:

- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel a, VGBA).
- Een accountant is 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' bevoegd tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen (artikel 16, onderdeel b, VGBA).
- De gegevens of inlichtingen zijn van belang voor een gerechtelijke procedure of klachtprocedure (artikel 16, onderdeel c).
- De cliënt of eigen organisatie heeft toestemming gegeven om de gegevens of inlichtingen te verstrekken. Er gelden voorwaarden (artikel 16, onderdeel d).
- In het kader van collegiaal overleg om een andere accountant in staat te stellen de aanvaardbaarheid van een nieuwe professionele dienst te kunnen beoordelen (artikel 16, onderdeel e).

Uitzonderingssituatie in onderdelen a en b

Artikel 16, onderdelen a en b, van de VGBA zijn uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens en inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat accountants 'bij of krachtens wettelijk voorschrift' verplicht zijn (onderdeel a) of bevoegd zijn (onderdeel b) om gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Met andere woorden, als in een wettelijk voorschrift staat dat accountants dit moeten of mogen. De uitzondering geldt ook als dit moet of mag volgens de VGBA of nadere voorschriften gebaseerd op de VGBA zoals de NV COS of NV NOCLAR. Dat zijn namelijk ook wettelijke voorschriften (zie Paragraaf 10 Regelgevingtechnische informatie).

Let op bij bevoegdheid (onderdeel b)!

Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

Voorbeelden

Hier volgen voorbeelden van uitzonderingen op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden:

- de verplichting om vragen te beantwoorden in het kader van collegiaal overleg volgens artikel 15a, lid 3, van de VGBA;
- de bevoegdheid om eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over een relevante niet-naleving bij de cliënt te informeren (artikel 14 NV NOCLAR);
- openbaarmaking die door de wet wordt gevorderd (bijvoorbeeld door de Wta, de Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme [Wwft] of de Comptabiliteitswet 2016);
- openbaarmaking van vertrouwelijke gegevens aan door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête als bedoeld in titel 8, afdeling 2, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- openbaarmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- openbaarmaking in een rechtszaak waar een rechter een accountant heeft opgeroepen om als getuige te horen;
- openbaarmaking aan gerechtelijke instanties of bij wet ingestelde toezichthouders en tuchtrechtorganen;

- het verstrekken van de administratie van een cliënt op vordering van een curator in het faillissement van deze cliënt (artikel 105b Faillissementswet). Dit geldt uitsluitend voor de administratie en niet voor overige vertrouwelijke gegevens of inlichtingen.

Uitzonderingssituatie in onderdeel c

Artikel 16, onderdeel c, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat een gerechtelijke procedure of klachtprocedure is aangespannen tegen een accountant of de eigen organisatie van een accountant. De vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten 'in die procedure van belang zijn'. Daarbij kan worden gedacht aan de verdediging van de accountant of de eigen organisatie of voor de waarheidsvinding. De uitzondering geldt voor elke soort gerechtelijke procedure (bijvoorbeeld civiel recht/strafrecht/bestuursrecht/tuchtrecht).

Let op bij bevoegdheid!

Waar accountants zelf kunnen beslissen of zij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen inbrengen in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure, is sprake van een bevoegdheid. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Accountants zijn verplicht om mee te werken aan het onderzoek naar de gegrondheid van een klacht over hun gedrag (tuchtrecht). Deze verplichting gaat echter niet zo ver dat accountants zonder meer alle (vertrouwelijke) vertrouwelijke gegevens of inlichtingen moeten verstrekken die in verband kunnen worden gebracht met de klacht. Immers, het is aan de klager om te bewijzen.

Uitzonderingssituatie in onderdeel d

Artikel 16, onderdeel d, van de VGBA is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. Het gaat om de situatie dat de organisatie (of persoon) voor wie een accountant een professionele dienst verricht(te) (een cliënt of de eigen organisatie), de accountant toestemming heeft gegeven om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Soms vraagt een cliënt of de eigen organisatie daar zelf naar. Er gelden voorwaarden. Aan elk van deze voorwaarden moet zijn voldaan:

- De cliënt of de eigen organisatie moet schriftelijk toestemming hebben gegeven. Dit geldt ook als deze zelf aan een accountant vraagt om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken.
- Accountants moeten vooraf toestemming hebben verkregen.
- Accountants verstrekken de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen voor een specifiek doel. Dit mag nooit geheel ongeclausuleerd. Om die reden worden vertrouwelijke gegevens en inlichtingen meestal maar aan een beperkte kring van gebruikers verstrekt.
- Er wordt vastgelegd voor welk doel de vertrouwelijke informatie wordt verstrekt. Het ligt voor de hand dat de cliënt of de eigen organisatie zelf expliciet beschrijft waar deze toestemming voor geeft (zie eerste bullet).

Let op!

De uitzonderingssituatie in onderdeel d is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17.

Uitzonderingssituatie in onderdeel e

Artikel 16, onderdeel e, is een uitzondering op de verplichting om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen geheim te houden. De uitzondering geldt voor collegiaal overleg tussen accountants A en B. Accountant A verricht(te) reeds een professionele dienst bij organisatie (of persoon) X. Accountant B overweegt bij organisatie (of persoon) X een professionele dienst te aanvaarden. Accountant B vraagt accountant A of er op voorhand belemmeringen zijn om de professionele dienst op verantwoorde wijze te kunnen aanvaarden en

uitvoeren. Accountant A mag accountant B alleen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- accountant A meent dat dit noodzakelijk is om accountant B in staat te stellen op verantwoorde wijze de aanvaardbaarheid en uitvoerbaarheid van de professionele dienst te beoordelen. Hier gaat een belangenafweging aan vooraf (zie bij 'Let op!' hierna); en
- accountant B benadert accountant A.

Accountant A heeft geen toestemming nodig van de cliënt of de eigen organisatie.

Let op!

De uitzonderingssituatie in onderdeel e is een bevoegdheid om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken. Accountants die overwegen van deze bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zie toelichting bij artikel 17. Hier is dus onder andere de volgende vraag aan de orde. Is het voor een opvolgende accountant noodzakelijk van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen kennis te nemen om op verantwoorde wijze een professionele dienst te kunnen aanvaarden en uitvoeren?

Opmerking

Zie voor meewerken aan verplicht collegiaal overleg op grond van artikel 15a, de toelichting hierop.

Toelichting bij artikel 17

Lid 1

Artikel 17 van de VGBA geldt alleen als accountants bevoegd zijn om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te verstrekken (de uitzonderingssituaties in artikel 16, onderdelen b tot en met e, VGBA). Het geldt dus niet in de uitzonderingssituatie dat accountants bij of wettelijk voorschrift verplicht zijn om gegevens of inlichtingen te verstrekken (artikel 16, onderdeel a, VGBA). Accountants die overwegen om van een bevoegdheid gebruik te maken, gaan daar niet zonder meer toe over. Daar gaat een zorgvuldige besluitvorming aan vooraf. Zij zullen eerst verschillende aspecten van de situatie moeten beoordelen. Artikel 17, lid 1, van de VGBA brengt mee dat accountants hun besluit mede baseren op:

- een belangenafweging (onderdeel a);
- een beoordeling van de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen (onderdeel b);
- wie de beoogde ontvanger van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen is en of de vertrouwelijkheid verder kan worden gewaarborgd (onderdeel c).

Een bevoegdheid laat enige ruimte voor accountants om te bepalen of het passend is vertrouwelijke gegevens of inlichtingen aan derden te verstrekken. Artikel 17 van de VGBA beoogt te waarborgen dat accountants daarbij zorgvuldig handelen. Bij hun beoordeling van bovengenoemde en eventuele andere aspecten hebben accountants een onderzoekende geest, passen zij professionele oordeelsvorming toe en vragen zij zich af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk naar elk van deze aspecten kijkt (artikel 20 VGBA).

Onderdeel a

Onderdeel a komt erop neer dat accountants een belangenafweging moeten maken. Dit helpt accountants bij het inschatten van de situatie. De vraag is of het belang dat anderen bij vertrouwelijke gegevens of inlichtingen hebben zwaarder weegt dan het belang dat de cliënt of de eigen organisatie bij vertrouwelijkheid heeft. Accountants beoordelen volgens onderdeel a de belangen van 'betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang'. Met betrokken partijen wordt bedoeld: partijen die een rechtsreeks belang hebben bij het geheimhouden van de gegevens of inlichtingen. Met derden wordt bedoeld: het belang van de beoogde ontvangers. Daarbij kan het ook gaan om het maatschappelijk verkeer.

Onderdeel b

Volgens onderdeel b moeten accountants de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen beoordelen. Zij letten er bijvoorbeeld op dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen waarvan de betrouwbaarheid in twijfel kan worden getrokken, geen verkeerde verwachtingen kunnen wekken bij de ontvanger. Bepaalde deelinformatie of stukken in het accountantsdossier kunnen minder betrouwbaar zijn, zeker als die informatie niet kan worden gezien in relatie tot het hele dossier. Daar kleven bij openbaarmaking risico's aan. Of accountants minder betrouwbare informatie ook verstrekken, bepalen ze op basis van professionele oordeelsvorming.

Onderdeel c

Volgens onderdeel c beoordelen accountants ook 'de wijze waarop en de persoon of de entiteit aan wie die gegevens of inlichtingen worden verstrekt' (onderdeel c). Een zorgvuldige wijze van communicatie is van belang om te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen terechtkomen bij personen waar zij niet voor bestemd zijn of door de beoogde ontvanger verkeerd wordt begrepen. Accountants moeten zeker weten dat degene met wie zij communiceren de beoogde ontvanger is en dat het verstrekken van de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen onder de juiste voorwaarden plaatsvindt. Onderdeel c beoogt te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens of inlichtingen bij een ruimere kring van ontvangers terecht komen dan het doel van verstrekken rechtvaardigt. Het is denkbaar dat verstrekken plaatsvindt onder de voorwaarde dat een ontvanger vooraf schriftelijk verklaart in te staan voor verdere geheimhouding (aan de accountant én aan de cliënt of de eigen organisatie).

Lid 2

Accountants leggen de overwegingen vast die tot hun besluit hebben geleid. Accountants doen dit ook, als zij besluiten om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet te verstrekken. Zo kunnen zij zich op een later moment verantwoorden.

Toelichting bij artikel 18

Accountants gebruiken vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet voor eigen gewin of het gewin van een ander (dat is de 'derde' in artikel 18 VGBA). Dit regelt artikel 18 van de VGBA. Accountants die dit wel doen, handelen in strijd met dit artikel (vertrouwelijkheid) en mogelijk ook in strijd met andere fundamentele beginselen.

Toelichting bij artikel 19

Accountants schakelen geregeld andere personen in bij de uitvoering van een professionele dienst. Accountants zullen vertrouwelijke gegevens of inlichtingen met hen willen delen, als dit nodig is om een zinvolle bedrage aan de professionele dienst te kunnen leveren. Het is dan van belang dat de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen niet terechtkomen buiten de kring van ingeschakelde personen. Als accountants andere accountants inschakelen gaat dit in principe goed. Ingeschakelde accountants moeten zich immers ook aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid houden. Dat geldt echter niet voor ingeschakelde personen die zelf geen accountant zijn. Artikel 19 van de VGBA beoogt ook de vertrouwelijkheid te waarborgen in situaties dat accountants niet-accountants inschakelen (het is 'het slot op de deur'). Artikel 19 verplicht accountants een 'redelijkerwijs te nemen' maatregel te treffen. Dit mag ook een combinatie van maatregelen zijn. Die maatregel is erop gericht dat ingeschakelde personen die kennisnemen van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen zich houden aan het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid zoals dit voor accountants geldt (de artikelen 16 tot en met 18 VGBA). Een voorbeeld is het gebruik van een geheimhoudingsverklaring die ingeschakelde personen vooraf moeten ondertekenen.

Hoofdstuk 3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Hoofdstuk 3 bestaat uit de artikelen 20 en 21 van de VGBA. De artikelen 20 en 21 vormen het toetsingskader van de VGBA. Zie de volgende paragrafen voor meer informatie:

- Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen
- Paragraaf 6 Toetsingskader VGBA
- Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA

Toelichting bij artikel 20

Inleiding

Artikel 20 verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben (onderdeel a), professionele oordeelsvorming toe te passen (onderdeel b) en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (onderdeel c). Een onderzoekende geest, toepassen van professionele oordeelsvorming en de toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hangen nauw met elkaar samen. Accountants moeten een professioneel oordeel vormen over de vraag of zij zich aan de fundamentele beginselen houden. Daarvoor is nodig dat ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Een onderzoekende geest is een voorwaarde om die omstandigheden in beeld te krijgen. De toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde brengt mee dat accountants zich onder meer het volgende afvragen:

- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

Artikel 20, onderdeel a (onderzoekende geest)

Accountants hebben een onderzoekende geest. De volgende opsomming beoogt de term 'onderzoekende geest' te duiden:

- Een onderzoekende geest is erop gericht dat accountants alle omstandigheden in beeld hebben die van belang zijn om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.
- Een onderzoekende geest is een grondhouding. Deze houding staat los van de soort werkzaamheden die accountants verrichten.
- Een onderzoekende geest kenmerkt zich door nieuwsgierigheid, door de neiging zichzelf telkens weer vragen te stellen en door niet zo maar af te gaan op informatie (al dan niet geautomatiseerd) of op wat anderen zeggen.

Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt het volgende mee:

- Accountants vragen zich het volgende af: is de informatie die ik heb voldoende en geschikt om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de naleving van de fundamentele beginselen? Daartoe onderzoeken accountants de relevantie, de bron en de volledigheid van de informatie. Daarbij stellen ze zich bijvoorbeeld de volgende vragen:
 - Is sprake van gewijzigde omstandigheden of is nieuwe informatie bekend geworden?
 - Kan vooringenomenheid of eigenbelang de informatie of de bron hebben beïnvloed?
 - Zijn er omstandigheden die erop kunnen wijzen dat relevante informatie ontbreekt?
 - Bestaat inconsistentie tussen de omstandigheden die de accountant al kent en de verwachtingen van deze accountant?
 - Biedt de informatie een redelijke basis om tot een conclusie te komen?
 - Kunnen uit de informatie andere redelijke conclusies worden getrokken over de naleving van de fundamentele beginselen?
- Accountants staan open voor en zijn alert op de noodzaak tot verder onderzoek of andere actie. Professionele oordeelsvorming is immers pas mogelijk als ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Voorbeelden van andere acties zijn: extra informatie opvragen voor verder onderzoek of besluiten om bepaalde informatie niet te gebruiken.

Opmerking

Accountants vragen zich ook af of personen die zij inschakelen bij de uitvoering van een professionele dienst een bedreiging vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen. Volgens de artikelen 14 en 19 hebben zij ook bepaalde verplichtingen in de situatie dat zij anderen inschakelen (zie de toelichting op die artikelen). Accountants kunnen daarbij gebruik maken van het kwaliteitssysteem dat de eigen organisatie in veel gevallen zal moeten hebben.

Verskil met professioneel-kritische instelling (PKI)

Alle accountants hebben een onderzoekende geest als grondhouding. Een onderzoekende geest draagt eraan bij dat accountants zich houden aan de fundamentele beginselen. Het begrip professionele-kritische instelling is gedefinieerd (zie de Begrippenlijst bij de HRA 2022). PKI ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde ²² aan assurance verwante opdrachten uitvoeren. PKI brengt mee dat accountants bij die werkzaamheden ook alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen (die het gevolg zijn van fouten of fraude) en de informatie die gebruikt wordt bij het vormen van een oordeel, een conclusie of een feitelijke bevinding kritisch evalueren.

Artikel 20, onderdeel b (professionele oordeelsvorming)

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe. Dit doen ze bij elk van de stappen van het Stapplan toetsingskader van de VGBA (zie Paragraaf 7 Stapplan toetsingskader VGBA). Zo komen accountants tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen die erop gericht zijn dat zij zich aan de fundamentele beginselen houden.

Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring ²³ bij het maken van weloverwogen conclusies en beslissingen. Welke training, kennis en ervaring precies relevant zijn, hangt af van de situatie zoals de aard en omvang van de eventuele werkzaamheden en de (mogelijk) aanwezige belangen en relaties.

Professionele oordeelsvorming brengt ook mee dat accountants zich afvragen of ze wel tot passende en weloverwogen conclusies en beslissingen kunnen komen. Zij stellen zich bij deze afweging bijvoorbeeld de volgende vragen:

- Heb ik voldoende expertise en ervaring?
- Is het nodig dat ik anderen met relevante expertise en ervaring raadpleeg?

Vooringenomenheid

Accountants letten op eventuele vooringenomenheid. Dat kan hun professionele oordeelsvorming beïnvloeden. Vooringenomenheid kan namelijk iemands oordeel vertekenen en informatie 'kleuren'. Daardoor wordt informatie mogelijk onvoldoende beoordeeld. Om dat risico te verkleinen, moeten accountants zich altijd afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dezelfde informatie waarschijnlijk uitlegt.

Voorbeelden van manieren van denken/handelen waarbij sprake is van vooringenomenheid zijn:

- Een eerder stukje informatie als anker gebruiken waar je latere informatie onvoldoende aan toetst.
- Zonder meer aannemen dat geautomatiseerde systemen betrouwbaar(der) zijn dan je eigen beoordeling.
- 'Niet verder kijken dan je neus lang is'
- Meer waarde hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt dan aan informatie die een bestaande overtuiging tegensprekt of in twijfel trekt.

²² Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.

²³ Ervaring brengt vaardigheden mee.

- Minder kritisch, zonder of met minder creativiteit en verantwoordelijkheidsgevoel iets beoordelen of tot een besluit komen door groepsdenken. Groepsdenken heeft ook als risico dat je geen alternatieven overweegt.
- Jezelf overschatten voor wat betreft het eigen vermogen om nauwkeurige risico-inschattingen en andere beoordelingen te maken en om zorgvuldig besluiten te nemen.
- Vertrouwen op een patroon van ervaringen, gebeurtenissen of overtuigingen waarvan wordt aangenomen dat ze representatief zijn.
- Hoe je naar een bepaalde kwestie of persoon kijkt, laten beïnvloeden door wat je verwacht (selectieve perceptie).

Voorbeelden van maatregelen die het risico kunnen verkleinen dat eventuele vooringenomenheid de professionele oordeelsvorming beïnvloedt:

- Advies inwinnen bij deskundigen op een specifiek terrein (om eventuele vooringenomenheid op dat terrein weg te nemen)
- Een vakinhoudelijke discussie voeren met anderen over de feiten, onderkende bedreigingen en mogelijke maatregelen (vragen, doorvragen, de situatie nog eens vanuit andere perspectieven bekijken). Komen die anderen met punten waardoor je ook tot andere conclusies en beslissingen zou kunnen komen?
- Het volgen van trainingen waarin je leert en blijft oefenen om eventuele vooringenomenheid te herkennen.

Artikel 20, onderdeel c (objectieve, redelijke en geïnformeerde derde)

Accountants baseren zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Dit zorgt ervoor dat accountants hun oordeel objectiveren. Dit draagt eraan bij dat accountants handelen in het algemeen belang. Eigenlijk gaat het hier om een toets. Deze norm maakt het namelijk noodzakelijk dat accountants bij alles wat ze met het oog op de naleving van de fundamentele beginselen onderzoeken, beoordelen, concluderen en doen, zich afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hier waarschijnlijk tegen aankijkt zoals:

- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?

Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is een fictief persoon. Deze persoon hoeft geen accountant te zijn. Maar deze persoon beschikt wel over voldoende relevante kennis en ervaring om de conclusies en beslissingen van een accountant te kunnen beoordelen. Deze persoon is bekend met alle relevante feiten en omstandigheden die een accountant weet of behoort te weten. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, derde lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Toelichting bij artikel 21

Zie Paragraaf 5 Wat als sprake is van een (mogelijke) bedreiging van de fundamentele beginselen en Paragraaf 7 Stappenplan toetsingskader VGBA.

Toelichting bij artikel 22

Accountants die constateren dat ze in strijd handelen of hebben gehandeld met een of meer fundamentele beginselen, nemen zo spoedig mogelijk 'toereikende' maatregelen. Die maatregelen moeten ervoor zorgen dat zij zich weer aan de fundamentele beginselen houden ('strijdigheid wegnemen') en de gevolgen van de overtreding wegnemen. Wat een toereikende maatregel is, hangt af van de situatie: welke maatregelen zijn

nodig, liggen binnen bereik en kunnen zo snel mogelijk worden genomen? Een maatregel kan bijvoorbeeld zijn dat een accountant de geconstateerde strijdigheid onder de aandacht brengt van degenen die erdoor zijn geraakt.

De vastleggingsverplichting uit artikel 21, lid 3, is van overeenkomstige toepassing als een of, indien nodig, meer maatregelen worden genomen als bedoeld in artikel 21, lid 1. Soms kan het verstandig zijn om ook in de niet-verplichte gevallen te documenteren.

Accountants leggen ten minste het volgende vast:

- Wat de overtreding was en welke gevolgen deze heeft;
- Welke maatregel(en) ze hebben genomen; en
- Waarom zij hebben geconcludeerd dat zij zich bij deze maatregelen weer aan de fundamentele beginselen houden.

Hoofdstuk 4 Intrekking van regelingen

Toelichting bij artikel 23

Artikel 23 is niet langer relevant. Dit artikel regelde dat de VGC werd ingetrokken. De VGC is de voorganger van de VGBA. Zie Paragraaf 19 Historie gedrags- en beroepsregels.

Hoofdstuk 5 Slotbepalingen

Toelichting bij artikel 24

Artikel 24 regelt dat het bestuur van de NBA nadere voorschriften mag vaststellen die de VGBA verder uitwerken. Zie Paragraaf 13 Nadere voorschriften.

Toelichting bij artikel 25

Artikel 25 is op 1 januari 2020 komen te vervallen. Vanaf dat moment was het artikel niet langer relevant. Het bood een nieuwe grondslag voor nadere voorschriften die tot de inwerkingtreding van de VGBA op de VGC gebaseerd. Die nadere voorschriften zijn op 1 januari 2018 ingetrokken (door de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen).

Toelichting bij artikel 26

In artikel 26 staat de aanbevolen citeertitel van deze verordening. De afkorting 'VGBA' kan ook worden gebruikt.

Toelichting bij artikel 27

Artikel 27 regelt de inwerkingtreding van de VGBA.

Opmerking

Dit artikel wijzigt niet bij wijzigingen van de VGBA. Dit betekent niet dat wijzigingen in de VGBA met terugwerkende kracht gelden met ingang van 1 januari 2014. Vanaf wanneer wijzigingen dan wel gelden, staat in de verordeningen die wijzigingen doorvoeren (zie Paragraaf 10 Regelgevingstechnische informatie).

Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten

Opschrift

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Algemene bepalingen

Paragraaf 2.1 Reikwijdte

Paragraaf 2.2 Onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht

Paragraaf 2.3 Toetsingskader

Paragraaf 2.4 Internationale betrekkingen

Paragraaf 2.5 Betrekkingen met verbonden derde

Paragraaf 2.6 Relatie met de organisatiestructuur

Paragraaf 2.7 Vastlegging

Paragraaf 2.8 Beursgenoteerde ondernemingen niet-oob

Paragraaf 2.9 Fusies en overnames

Paragraaf 2.10 Hardheidsclausule

Hoofdstuk 3 Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

Hoofdstuk 4 Samenloop dienstverlening bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Paragraaf 4.1 Algemeen

Paragraaf 4.2 Aanvullende bepalingen voor assurance-opdrachten bij verantwoordelijke entiteiten die geen oob zijn en niet beursgenoteerd zijn

Paragraaf 4.3 Aanvullende bepalingen bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een beursgenoteerde onderneming niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Hoofdstuk 5 Vergoedingen

Paragraaf 5.1 (Resultaat)afhankelijke vergoedingen

Paragraaf 5.2 Relatieve omvang van vergoedingen

Paragraaf 5.3 Achterstallige vergoedingen

Hoofdstuk 6 Geschenken en gastvrijheid

Paragraaf 6.1 Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid

Hoofdstuk 7 Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Paragraaf 7.1 Algemeen

Paragraaf 7.2 Aanvullende bepaling bij een oob

Hoofdstuk 8 Financiële belangen

Hoofdstuk 9 Zakelijke relaties

Paragraaf 9.1 Gezamenlijke zakelijke belangen

Paragraaf 9.2 Afname van goederen of diensten

Paragraaf 9.3 Leningen, garantstelling of andere vormen van zekerheidsstelling

Paragraaf 9.4 Associatie met de verantwoordelijke entiteit

Hoofdstuk 10 Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.1 Voormalige collega werkzaam bij de verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.2 Indienstreding personeel verantwoordelijke entiteit bij de accountantseenheid

Paragraaf 10.3 Nevenfuncties

Hoofdstuk 11 Nauwe persoonlijke relaties

Hoofdstuk 12 Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Hoofdstuk 13 Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Hoofdstuk 14 Intrekking van regelingen

Hoofdstuk 15 Overgangs- en slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het maatschappelijk verkeer en met name de gebruikers van assurance-opdrachten het onafhankelijk uitvoeren van een assurance-opdracht essentieel vinden,

Overwegende dat de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarborgt,

Overwegende dat het in het maatschappelijk belang soms noodzakelijk is invulling te geven aan de wijze waarop de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering waarborgt,

Overwegende dat andere accountants zelf of via een nauwe persoonlijke relatie de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht niet mogen bedreigen,

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemeen)

Hoofdstuk 1 Definities

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder: (Zie T1)

- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *accountantsafdeling*: accountantsafdeling als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de leden-groepen;
- *accountantseenheid*: accountantsafdeling of accountantspraktijk;
- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroe-pen;
- *assurance-object*: object van onderzoek en de informatie omtrent het object van onderzoek;
- *assurance-opdracht*: professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en be-roepsregels accountants waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken;
- assurance-team:
 - a opdrachtteam;
 - b alle overige personen binnen de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk die rechtstreeks invloed op de uitkomst van een assurance-opdracht kunnen uitoefenen. Hieronder wordt in ieder geval verstaan de persoon die:
 - 1 aanbevelingen doet over de beloning van, toezicht houdt op of leiding geeft aan de eindverantwoordelijke accountant met betrekking tot de assurance-opdracht;
 - 2 vaktechnische consulten geeft ten behoeve van de assurance-opdracht; of
 - 3 de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert; en

- c persoon die het periodieke intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert.
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid of intimidatie;
- *buitenlandse accountantspraktijk*: in het buitenland gevestigde organisatie waar een lid van een buitenlandse beroepsorganisatie van accountants een gelijkwaardige opdracht uitvoert voor de verantwoordelijke entiteit of een verbonden derde;
- *Code of Ethics*: geldende, meest recente versie van de International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) van de International Ethics Standards Board for Accountants;
- *controledienst*: dienst:
 - a die wordt uitgevoerd ten behoeve van externe gebruikers of de raad van commissarissen;
 - b waarvan de uit te voeren werkzaamheden gericht zijn op het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt;
 - c waarbij de aard van de werkzaamheden overeenkomt met werkzaamheden die zijn opgenomen in de Standaarden 000N – 3999 NV COS; en
 - d waarop onderstaande standaarden of standaarden die qua aard en omvang hiermee vergelijkbaar zijn van toepassing zijn:
 - 1 Standaarden 000N – 999 NV COS, opdrachten tot controle van historische financiële informatie;
 - 2 Standaarden 2000 – 2699 NV COS, opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie;
 - 3 Standaarden 3000 – 3999 NV COS, assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie; of
 - 4 Standaard 4400 NV COS, opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;
- *de met governance belaste personen* – de persoon, personen of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van toezicht op de strategische richting van de verantwoordelijke entiteit en op de verantwoordingsplicht van de verantwoordelijke entiteit. 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 de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder;
- *direct financieel belang*:
 - a financieel belang waarover een individu of entiteit beschikkingsmacht heeft, dan wel een belang dat door anderen (mede) namens het individu of de entiteit wordt beheerd;
 - b financieel belang waarvan het economisch eigendom gehouden wordt via een collectief investeringsvehikel, trust, of andere tussenpersoon en waarover het individu of de entiteit beschikkingsmacht heeft of de mogelijkheid om investeringsbeslissingen te beïnvloeden;
- *eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht en het assurance-rapport ondertekent;
- *Europese verordening*: verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie (PbEU 2014, L 158);
- *financieel belang*: aandelenbelang of belang in andere waardepapieren, waaronder gewone en preferente obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten of verplichtingen om dergelijke belangen of afgeleide instrumenten die met dergelijke belangen rechtstreeks verband houden, te verkrijgen;
- *gelijkwaardige opdracht*: opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;

- *geschenk*: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis;
- *indirect financieel belang*: financieel belang waarbij het economisch eigendom gehouden wordt via een collectief investeringsvehikel, trust, of andere tussenpersoon en waarover het individu of de entiteit geen beschikkingsmacht heeft of niet de mogelijkheid om investeringsbeslissingen te beïnvloeden;
- *intern accountant*: intern accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *key assurance-partner*: eindverantwoordelijke accountant, persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert of een accountant die binnen een assurance-team mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden;
- *nader bepaalde kring van gebruikers*: personen die door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij en de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid vóór aanvang van de assurance-opdracht als de beperkte verspreidingskring zijn aangemerkt;
- *nauwe financiële relatie*: nauwe persoonlijke relatie:
 - a die financieel afhankelijk is van de accountant of met wie de accountant samen een huishouding voert;
 - b waarmee de financiële positie van de accountant direct of indirect verbonden is;
 - c voor wie de accountant het financiële beheer voert of die de accountant financieel adviseert.
- *nauwe persoonlijke relatie*: gezinslid of eenpersoon met wie intensief sociaal contact bestaat;
- *netwerk*:
 - a samenwerkingsverband waartoe een accountantspraktijk behoort dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten, of waarbij duidelijk sprake is van:
 - 1 gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 - 2 gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
 - 3 een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 - 4 een gemeenschappelijke merknaam; of
 - 5 het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
 - b samenwerkingsverband van accountantsafdelingen;
- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *opdrachtpartner*: partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de assurance-opdracht en de uitvoering daarvan en voor het assurance-rapport dat namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- *opdrachtteam*: alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige of interne auditors die directe ondersteuning op een opdracht verlenen.
- *organisatie van openbaar belang (oob)*: organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wta;
- *overheidsaccountant*: overheidsaccountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *partner*: iedere persoon met bevoegdheid om namens de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening;
- *persoonlijke uiting van gastvrijheid*: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen;
- *resultaatafhankelijke vergoeding*: vergoeding die wordt bepaald op basis van vooraf vastgestelde voorwaarden en afhangt van de uitkomst van de conform opdracht verrichte werkzaamheden;
- *verantwoordelijke entiteit*: entiteit die verantwoordelijk is voor het assurance-object;
- *verantwoordelijke partij*: verantwoordelijke persoon of verantwoordelijke entiteit;
- *verantwoordelijke persoon*: persoon die verantwoordelijk is voor het assurance-object;
- *verantwoordingsperiode*: periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft;

- *verbonden derde*: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke entiteit, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit, alsmede de huishouding waarin de verantwoordelijke entiteit feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;
- *wettelijke controle*: wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta;
- *Wta*: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 2 Algemene bepalingen

Paragraaf 2.1 Reikwijdte

Artikel 2

Deze verordening geldt voor assurance-opdrachten waarop op basis van de gedrags- en beroepsregels van de NBA de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van toepassing zijn. (Zie T2)

Paragraaf 2.2 Onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht

Artikel 3

- 1 De eindverantwoordelijke accountant waarborgt dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd.
- 2 Onafhankelijkheid is vereist in wezen en in schijn.
- 3 Onafhankelijkheid is vereist:
 - a vanaf de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft; en
 - b gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd.
- 4 Een accountant onderhoudt geen betrekking met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde als deze betrekking de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht bedreigt.
- 5 Een accountant ziet erop toe dat de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht niet wordt bedreigd doordat een nauwe persoonlijke relatie van hem een betrekking onderhoudt met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde.
- 6 Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht met een niet-nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit.
- 7 Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon, mits:
 - a het assurance-rapport:
 - 1 geadresseerd is aan de nader bepaalde kring van gebruikers;
 - 2 duidelijk de beperking in gebruik en verspreidingskring vermeldt;
 - 3 duidelijk de toepassing van dit artikellid vermeldt;
 - b alle gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde vooraf instemmen met de toepassing van dit lid. Hierbij worden het Rijk, de provincies en de gemeenten geacht onderdeel te zijn van één verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde.
- 8 Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit als niet voldaan wordt aan de voorwaarden in het zevende lid, onderdelen a en b. (Zie T3)

Artikel 3a

- 1 Voor een lid van het assurance-team van buiten het netwerk van de groepsaccountant geldt bij de toepassing van de artikelen 6 tot en met 8, 10 tot en met 15 en 17 tot en met 46 onafhankelijkheid ten opzichte van:
 - a het groepsonderdeel, waarbij werkzaamheden worden verricht;
 - b de groep; en

- c een entiteit waarin de entiteit in onderdeel b. beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op de entiteit in onderdeel a.
- 2 De accountant van buiten het netwerk van de groepsaccountant, die voor de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel en bekend wordt of redelijkerwijs bekend moet zijn met een bedreiging in relatie tot andere groepsonderdelen dan bedoeld in lid 1, beoordeelt deze bedreiging en neemt voor zover relevant een nader te bepalen maatregel die de onafhankelijke uitvoering waarborgt, of weigert of beëindigt de opdracht bij het groepsonderdeel.
- 3 Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing, indien de omstandigheid zich voordoet bij een nauwe financiële of nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team van buiten het netwerk van de groepsaccountant.
- 4 Onder groepsonderdeel wordt voor de toepassing van dit artikel verstaan een entiteit, bedrijfseenheid, functie of zakelijke activiteit, of een combinatie hiervan, die door de groepsaccountant wordt bepaald ten behoeve van het plannen en uitvoeren van werkzaamheden in een groepscontrole.
- 5 Onder groep wordt voor de toepassing van dit artikel verstaan een rapporterende eenheid waarvoor financiële overzichten op groepsniveau worden opgesteld.
- 6 Onder groepsaccountant wordt voor de toepassing van dit artikel verstaan de opdrachtspartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen.
- 7 Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op assurance-opdrachten. (zie T3a)

Artikel 4

In afwijking van artikel 3, zesde tot en met achtste lid, is sprake van een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht door een overheidsaccountant als:

- a de overheidsaccountant bij of krachtens wet deze assurance-opdracht kan uitvoeren;
- b deze assurance-opdracht zowel in wezen als in schijn onafhankelijk wordt uitgevoerd van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon; en
- c de overheidsaccountant voldoet aan eventuele bij of krachtens die wet gestelde voorwaarden aan de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. (Zie T4)

Paragraaf 2.3 Toetsingskader

Artikel 5

Bij het naleven van deze verordening: (Zie T5)

- a heeft de accountant een onderzoekende geest;
- b past de accountant professionele oordeelsvorming toe; en
- c baseert de accountant zich op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.

Artikel 6

- 1 De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn.
- 2 Bij specifieke omstandigheden waarin zich een bedreiging voordoet waartegen geen enkele maatregel toereikend kan zijn, in de hoofdstukken 3 tot en met 13 aangeduid met een verbod, is het de eindverantwoordelijke accountant niet toegestaan de assurance-opdracht uit te voeren.
- 3 De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een omstandigheid identificeert en beoordeelt waarvan in de hoofdstukken 3 tot en met 13 is bepaald dat deze een bedreiging is die:
 - a een specifieke maatregel vereist en deze niet is of wordt genomen; of
 - b een nader te bepalen maatregel vereist die de onafhankelijke uitvoering waarborgt en deze niet is of wordt genomen.

- 4 De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een niet in de hoofdstukken 3 tot en met 13 benoemde bedreiging heeft geïdentificeerd en beoordeeld, en geen maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. (Zie T6)

Artikel 7

De eindverantwoordelijke accountant die constateert dat in strijd wordt of is gehandeld met een bepaling in deze verordening beëindigt de assurance-opdracht, tenzij:

- a een maatregel wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht tot dan toe waarborgt;
- b voor de verdere uitvoering van de assurance-opdracht een maatregel wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Hierbij worden de vereisten van hoofdstuk 3 tot en met 13 in acht genomen; en
- c de opdrachtgever en de met governance belaste personen schriftelijk akkoord zijn gegaan met:
 - i de maatregel, bedoeld in onderdeel a; en
 - ii het continueren van de assurance-opdracht. (Zie T7)

Artikel 8

Als een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers wordt uitgevoerd bij een organisatie van openbaar belang, zijn de artikelen 21, 22, 29 en 41 niet van toepassing mits:

- a het assurance-rapport:
 - i geadresseerd is aan de nader bepaalde kring van gebruikers;
 - ii duidelijk de beperking in gebruik en verspreidingskring vermeldt;
 - iii duidelijk de toepassing van dit artikel vermeldt;
- b alle gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde vooraf instemmen met de toepassing van dit artikel; en
- c de eindverantwoordelijke accountant dezelfde bepalingen in deze verordening toepast als bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij een verantwoordelijke partij die geen organisatie van openbaar belang is. (Zie T8)

Paragraaf 2.4 Internationale betrekkingen

Artikel 9

De artikelen 6 tot en met 8, 10 tot en met 15 en 17 tot en met 46 zijn niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk, een buitenlandse accountantspraktijk of een daaraan verbonden persoon en:

- a een in het buitenland gevestigde verbonden derde;
- b een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde,

als de eindverantwoordelijke accountant vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. (Zie T9)

Paragraaf 2.5 Betrekkingen met verbonden derde

Artikel 10

- 1 De eindverantwoordelijke accountant neemt bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden als bedoeld in artikel 6, eerste lid, betrekkingen met een verbonden derde in aanmerking.
- 2 De hoofdstukken 4 tot en met 7 en 9 tot en met 13 zijn van overeenkomstige toepassing op betrekkingen met een verbonden derde als bedoeld in het eerste lid, met dien verstande dat voor:
 - a *verantwoordelijke entiteit* wordt gelezen: verantwoordelijke entiteit of verbonden derde;
 - b *verantwoordelijke partij* wordt gelezen: verantwoordelijke partij of verbonden derde. (Zie T10)

- 3 De artikelen 21 en 22b zijn niet van toepassing als de non-assurance-dienst die verricht wordt voor een verbonden derde geen materiële invloed heeft op het assurance-object van de verantwoordelijke entiteit en:
- a de verbonden derde een natuurlijk of rechtspersoon is die niet feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke entiteit; of;
 - b de verbonden derde een huishouding is waarin de verantwoordelijke entiteit geen beleidsbepalende invloed heeft.

Paragraaf 2.6 Relatie met de organisatiestructuur

Artikel 11

De eindverantwoordelijke accountant voert de assurance-opdracht alleen uit, als de organisatiestructuur van de accountantseenheid hem in staat stelt adequate maatregelen te treffen om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen. (Zie T11)

Paragraaf 2.7 Vastlegging

Artikel 12

De eindverantwoordelijke accountant is ervoor verantwoordelijk dat in het assurance-dossier is opgenomen hoe hij de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarborgt. Hiertoe bevat het assurance-dossier ten minste:

- a een vastlegging van de aard en omvang van elke geïdentificeerde en beoordeelde bedreiging;
- b een vastlegging van elke met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel;
- c de onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel de onafhankelijke uitvoering waarborgt;
- d in de omstandigheid, bedoeld in artikel 3, zevende lid, de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde;
- e in de omstandigheid, bedoeld in artikel 7, het schriftelijke akkoord van de opdrachtgever en de met governance belaste personen; en
- f in de omstandigheid, bedoeld in artikel 8, de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde. (Zie T12)

Paragraaf 2.8 Beursgenoteerde ondernemingen niet-oo

Artikel 13

De artikelen in deze verordening die betrekking hebben op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang zijn, met uitzondering van artikelen 16 en 17, van overeenkomstige toepassing op een assurance-opdracht bij een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is. (Zie T13)

Paragraaf 2.9 Fusies en overnames

Artikel 14

- 1 Als de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht door een fusie of overname redelijkerwijs niet per direct kan worden gewaarborgd en de met governance belaste personen verzoeken de assurance-opdracht te continueren, is dit in afwijking van artikel 6 toegestaan mits:
- a de onafhankelijke uitvoering zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen drie maanden na fusie- of overnamedatum, wordt gewaarborgd;
 - b de met governance belaste personen het verzoek tot continueren schriftelijk bevestigen; en
 - c de bedreiging niet wordt veroorzaakt door een persoon die deel uitmaakt van het opdrachtteam of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de assurance-opdracht uitvoert.
- 2 In aanvulling op artikel 12 wordt in het assurance-dossier opgenomen:

- a de overweging waarom de onafhankelijke uitvoering redelijkerwijs niet per direct kan worden gewaarborgd; en
- b het schriftelijke verzoek van de met governance belaste personen. (Zie T14)

Paragraaf 2.10 Hardheidsclausule

Artikel 15

- 1 De eindverantwoordelijke accountant die op grond van een zwaarwegend maatschappelijk belang een assurance-opdracht continueert in een situatie waarin hij door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer voldoet aan de artikelen 3, 6 of 7, wordt geacht de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen als:
 - a de met governance belaste personen het continueren van de assurance-opdracht schriftelijk bevestigen;
 - b hij bij een wettelijke controle met de Autoriteit Financiële Markten en bij een andere assurance-opdracht met de NBA onverwijld schriftelijk overeenstemming bereikt over de te nemen maatregel; en
 - c de overeengekomen maatregel wordt genomen.
- 2 In aanvulling op artikel 12 worden de op grond van het eerste lid verkregen bevestiging en overeenstemming in het assurance-dossier opgenomen. (Zie T15)

Hoofdstuk 3 Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

Artikel 16

- 1 In aanvulling op artikel 5, eerste lid van de Europese verordening is het verboden een wettelijke controle uit te voeren bij een organisatie van openbaar belang, als andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta worden verleend door:
 - a de accountantsorganisatie aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta;
 - b een ander onderdeel van het netwerk dat in Nederland is gevestigd aan:
 - 1 die organisatie van openbaar belang;
 - 2 een aan die organisatie van openbaar belang gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta die in Nederland of in een andere lidstaat is gevestigd; of
 - 3 een aan die organisatie van openbaar belang gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta die gevestigd is in een staat die geen lidstaat is; of
 - c een ander onderdeel van het netwerk dat niet in Nederland is gevestigd aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta die in Nederland is gevestigd.
- 2 In aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening is het verboden een wettelijke controle uit te voeren bij een organisatie van openbaar belang, als een ander onderdeel van het netwerk dat buiten Nederland is gevestigd andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta verleent aan een aan die organisatie van openbaar belang gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta die gevestigd is in een staat die geen lidstaat is, en de eindverantwoordelijke accountant niet vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die dienstverlening en het nemen van een maatregel plaatsvinden aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics.
- 3 Het verbod, bedoeld in het eerste en tweede lid, is van toepassing indien andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta, worden verleend tijdens:
 - a de verantwoordingsperiode tot en met het uitbrengen van de controleverklaring;
 - b het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de periode, bedoeld in onderdeel a, indien diensten worden verleend als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening.

Hoofdstuk 4 Samenloop dienstverlening bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een niet-oob (alle assurance-opdrachten)

(Zie T17 tot en met T22)

Paragraaf 4.1 Algemeen

Artikel 17

Dit hoofdstuk is van toepassing als de accountantseenheid:

- 1 een assurance-opdracht verricht bij een organisatie van openbaar belang anders dan een wettelijke controle;
- 2 een wettelijke controle verricht bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang;
- 3 een assurance-opdracht anders dan een wettelijke controle verricht bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang. (Zie T17)

Artikel 18

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit als de eindverantwoordelijke accountant, de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk:

- 1 een beslissing neemt ten behoeve van de verantwoordelijke entiteit, voor zover die beslissing van invloed is op het assurance-object;
- 2 participeert in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot het assurance-object;
- 3 namens de verantwoordelijke partij rapporteert aan de met governance belaste personen van de verantwoordelijke entiteit over aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object. (Zie T18)

Artikel 18a

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een fiscale dienst verleent of heeft verleend of een fiscale transactie voorstelt of heeft voorgesteld en: (Zie T18a)

- a de dienst of transactie van invloed is op het assurance-object;
- b en aan de dienst of transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.

Paragraaf 4.2 Aanvullende bepalingen voor assurance-opdrachten bij verantwoordelijke entiteiten die geen oob zijn en niet beursgenoteerd zijn

Artikel 19

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object. (Zie T19)

Artikel 20

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurance-dienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object en:
 - a subjectief of niet-routinematig is; of
 - b leidt tot een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging.
- 2 In afwijking van het eerste lid mag een assurance-opdracht worden uitgevoerd als:

- a voldaan wordt aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4; en
- b een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. (Zie T20)

Artikel 20a

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurance-dienst verleent of heeft verleend die van invloed is op het assurance-object en een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is. (Zie T20a)
- 2 In afwijking van het eerste lid mag een assurance-opdracht worden uitgevoerd als:
 - a voldaan wordt aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4; en
 - b een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.

Paragraaf 4.3 Aanvullende bepalingen bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een beursgenoteerde onderneming niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Artikel 21

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurance-dienst verleent of heeft verleend die van invloed is op het assurance-object. (Zie T21)

Artikel 22

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een administratieve dienst verleent of heeft verleend die van invloed is op het assurance-object. (Zie T22)

Artikel 22a

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang als de eindverantwoordelijk accountant, de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk in een procedure voor een rechterlijke instantie of een andere instantie voor juridische conflictbeslechting: (Zie T22a)

- a optreedt als procesvertegenwoordiger van de verantwoordelijke partij;
- b optreedt als partijdeskundige namens de verantwoordelijke partij.

Artikel 22b

- 1 De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt een wettelijke controle bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is waaraan de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk: (Zie T22b)
 - a andere diensten dan een controledienst verleent;
 - b tijdens de uitvoering van de wettelijke controle andere diensten dan controlediensten wil gaan verlenen; of
 - c in de periode waarop de wettelijke controle betrekking heeft een andere dienst dan controlediensten verleende.
- 2 Het eerste lid is niet van toepassing als het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken:
 - a vooraf geïnformeerd is over:
 - 1 een mogelijke bedreiging die ontstaat door een samenloop van dienstverlening en de daaraan gerelateerde vergoeding;
 - 2 de eventueel door de accountant te nemen andere maatregelen; en
 - b schriftelijk akkoord gaat met het aanvaarden of continueren van de wettelijke controle.

Hoofdstuk 5 Vergoedingen

Paragraaf 5.1 (Resultaat)afhankelijke vergoedingen

Artikel 23

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als:

- a de vergoeding voor de assurance-opdracht afhankelijk is gesteld van andere diensten die de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke partij verleent of heeft verleend;
- b een resultaatafhankelijke vergoeding voor de assurance-opdracht is overeengekomen; of
- c de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke partij een non-assurance-dienst verleent of heeft verleend waarvoor een resultaatafhankelijke vergoeding is overeengekomen, voor zover:
 - i de uitkomst van de non-assurance-dienst van materiële invloed op het assurance-object is; of
 - ii de resultaatafhankelijke vergoeding voor de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk van materieel belang is of dat naar verwachting zal zijn. (Zie T23)

Paragraaf 5.2 Relatieve omvang van vergoedingen

Artikel 24

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als het totaal van vergoedingen die bij een verantwoordelijke partij in rekening is gebracht van materieel belang is voor:

- a de accountantspraktijk;
- b het netwerk;
- c de eindverantwoordelijke accountant; of
- d een onderdeel van de accountantspraktijk of het netwerk waarvoor deze vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn. (Zie T24)

Artikel 25

- 1 Een bedreiging die een specifieke maatregel vereist doet zich voor als het totaal van vergoedingen per verantwoordingsperiode die de accountantspraktijk gedurende twee of meer opeenvolgende verantwoordingsperiodes bij een verantwoordelijke partij in rekening heeft gebracht of verwacht te brengen, meer dan vijftien procent van de totale opbrengst van de accountantspraktijk over elk van deze verantwoordingsperiodes uitmaakt.
- 2 Als maatregel vindt vanaf de tweede verantwoordingsperiode en zolang de bedreiging voortduurt met betrekking tot elk assurance-rapport een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats, uit te voeren door een accountant van buiten de accountantspraktijk.
- 3 Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing als het totaal van vergoedingen die het in Nederland gevestigde deel van het netwerk bij de verantwoordelijke partij in rekening heeft gebracht, meer dan vijftien procent uitmaakt van de totale opbrengst van het in Nederland gevestigde deel van het netwerk. (Zie T25)

Artikel 25a

- 1 In aanvulling op artikel 25, tweede lid, stemt de eindverantwoordelijke accountant die een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoert vanaf de vierde verantwoordingsperiode met het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van die organisatie af of de wettelijke controle kan worden gecontinueerd en welke eventuele maatregelen daartoe worden genomen. De wettelijke controle wordt gecontinueerd nadat de eindverantwoordelijke accountant daartoe een schriftelijk akkoord van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken heeft verkregen.
- 2 Het eerste lid en artikel 25 zijn van toepassing in afwijking van artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening.

- 3 De eindverantwoordelijke accountant beëindigt een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang, als het totaal van vergoedingen per verantwoordingsperiode die de accountantspraktijk gedurende vijf opeenvolgende verantwoordingsperiodes bij deze organisatie in rekening heeft gebracht, meer dan vijftien procent van de totale opbrengst van de accountantspraktijk over elk van deze verantwoordingsperiodes uitmaakt. (Zie T25a)

Paragraaf 5.3 Achterstallige vergoedingen

Artikel 26

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor bij een aanzienlijke achterstand in de betaling aan de accountantspraktijk door een verantwoordelijke partij van vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening. (Zie T26)

Hoofdstuk 6 Geschenken en gastvrijheid

Paragraaf 6.1 Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid

Artikel 27

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de accountantseenheid, een ander onderdeel van het netwerk, een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid of van een ander onderdeel van het netwerk, of een lid van het assurance-team een geschenk met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is:
 - a vraagt of ontvangt van de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde, of van een bij de verantwoordelijke entiteit of verbonden derde betrokken persoon;
 - b aanbiedt of verstrekt aan de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde, of aan een bij de verantwoordelijke entiteit of verbonden derde betrokken persoon.
- 2 Indien een geschenk met een waarde van meer dan € 100 als verwaarloosbaar of onbeduidend zou kunnen worden aangemerkt:
 - a onderbouwt de eindverantwoordelijke accountant waarom het verwaarloosbaar of onbeduidend is;
 - b meldt de eindverantwoordelijke accountant het geschenk en de redenen waarom het geschenk verwaarloosbaar en onbeduidend is aan een daartoe aangewezen persoon bij de accountantseenheid die geen deel uitmaakt van het assurance-team of, als dit niet mogelijk is, bij een beleidsbepler van de accountantseenheid; en
 - c informeert de eindverantwoordelijke accountant de met governance belaste personen van de verantwoordelijke entiteit over het geschenk op een wijze zoals met hen is overeengekomen.
- 3 Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een persoonlijke uiting van gastvrijheid. (Zie T27)

Hoofdstuk 7 Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Paragraaf 7.1 Algemeen

Artikel 28

- 1 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor wanneer een onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigenbelang ontstaat doordat een lid van het assurance-team dat inhoudelijke bemoeienis heeft met de uitvoering van een assurance-opdracht langdurig betrokken is bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij.
- 2 Na een periode van zeven aaneengesloten jaren betrokkenheid van een key assurance-partner of een ander senior lid bij een assurance-opdracht voor dezelfde verantwoordelijke partij, zonder dat sprake is van een bedreiging als bedoeld in het eerste lid, onderbouwt de eindverantwoordelijke accountant jaarlijks het ontbreken van een dergelijke bedreiging door:

- a gemotiveerd vast te leggen dat de duur van de betrokkenheid in de gegeven omstandigheden geen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid;
- b van een door de accountantseenheid aangewezen functionaris die niet betrokken is bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij, schriftelijke goedkeuring van deze vastlegging te verkrijgen;
- c deze vastlegging en de schriftelijke goedkeuring in het assurance-dossier op te nemen. (Zie T28)

Paragraaf 7.2 Aanvullende bepaling bij een oob

Artikel 29

- 1 Dit artikel is van toepassing op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang anders dan een wettelijke controle.
- 2 In aanvulling op artikel 28 doet zich een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang.
- 3 Als maatregel is de key assurance-partner gedurende drie jaren:
 - a geen lid van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij;
 - b niet verantwoordelijk zijn voor de dienstverlening of voor de contacten over de dienstverlening door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan deze verantwoordelijke partij; of
 - c geen activiteiten verrichten die tot gevolg hebben dat hij intensief of regelmatig contact heeft met het management of de met governance belaste personen van deze verantwoordelijke partij.
- 4 In afwijking van het derde lid mag een key assurance-partner een leidinggevende functie binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk op zich nemen, voor zover hij geen inhoudelijke bemoeienis heeft met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteiten bij deze verantwoordelijke partij.
- 5 Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing als een verantwoordelijke entiteit pas na aanvang van een assurance-opdracht als organisatie van openbaar belang kwalificeert.
- 6 In afwijking van het eerste lid mag een key assurance-partner de assurance-opdracht met betrekking tot het jaar waarin de verantwoordelijke partij voor het eerst als organisatie van openbaar belang kwalificeert afronden, ook als hij daarmee in totaal meer dan zeven aaneengesloten jaren bij die assurance-opdracht betrokken is. (Zie T29 en T29 en 29a)

Artikel 29a

- 1 In aanvulling op artikel 28 doet zich in geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een eindverantwoordelijke accountant gedurende vijf of een andere key assurance-partner gedurende zeven aaneengesloten jaren betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang.
- 2 Artikel 29, derde en vierde lid, zijn van een overeenkomstige toepassing op personen als bedoeld in het eerste lid. (Zie T29a en T29 en 29a)

Hoofdstuk 8 Financiële belangen

Artikel 30

- 1 Dit hoofdstuk is van toepassing voor zover een direct financieel belang dan wel een materieel indirect financieel belang wordt gehouden.
- 2 Een financieel product van een verantwoordelijke entiteit wordt niet als financieel belang in de zin van deze verordening aangemerkt wanneer:
 - a door middel van het financieel product geen risicodragend vermogen aan de verantwoordelijke entiteit wordt verschaft; en
 - b de verantwoordelijke entiteit het financieel product in het kader van de normale bedrijfsuitoefening aan een brede groep van klanten aanbiedt.

- 3 Een financieel product als bedoeld in het tweede lid wordt geïdentificeerd en beoordeeld aan de hand van hoofdstuk 9. (Zie T30)

Artikel 31

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team of een nauwe financiële relatie van een lid van het assurance-team een financieel belang houdt in:
- a de verantwoordelijke entiteit;
 - b een entiteit die beleidsbepalende invloed heeft in de verantwoordelijke entiteit, voor zover de verantwoordelijke entiteit materieel is voor die entiteit met beleidsbepalende invloed; of
 - c een entiteit waarin de verantwoordelijke partij een financieel belang heeft, tenzij:
 - 1 dit belang voor elk van de betrokken partijen van immateriële betekenis is; en
 - 2 de verantwoordelijke partij geen invloed van betekenis kan uitoefenen op de entiteit waarin zij het financieel belang houdt.
- 2 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een financieel belang in een entiteit als bedoeld in het eerste lid wordt gehouden door:
- a de accountantspraktijk;
 - b een ander onderdeel van het netwerk; of
 - c een partner, bestuurder of interne toezichthouder van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk;
 - d een ander dan onder c vermeld senior lid van het non- assurance team betrokken bij de uitvoering van een non-assurancedienst aan de verantwoordelijke entiteit door de accountantspraktijk of door een ander onderdeel van het netwerk, tenzij de bijdrage van het senior lid aan die non-assurance-dienst van minimale omvang is;
 - e een nauwe financiële relatie van een persoon als bedoeld in onderdelen c en d.
- 3 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een financieel belang in de verantwoordelijke entiteit wordt gehouden door de accountantspraktijk of ander onderdeel van het netwerk, in het kader van een pensioenplan.
- 4 In afwijking van het eerste lid doet zich bij een assurance-opdracht die door een intern of overheidsaccountant wordt uitgevoerd een bedreiging voor die een specifiek te nemen maatregel vereist, als een lid van het assurance-team of een nauwe financiële relatie van een lid van het assurance-team een financieel belang houdt in de organisatie waaraan hij is verbonden. Als maatregel wordt het financieel belang ten minste aan het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of aan de met governance belaste personen van die organisatie gemeld.
- 5 In afwijking van het tweede lid, onderdelen c, d en e, doet zich een bedreiging voor die een maatregel vereist, als een persoon als bedoeld in het tweede lid, onderdelen c of d, een financieel belang houdt in een verantwoordelijke partij die kwalificeert als beleggingsfonds. (Zie T31)

Artikel 32

In afwijking van artikel 31, tweede lid, vormt een financieel belang in de verantwoordelijke entiteit dat gehouden wordt door een nauwe financiële relatie van een persoon als bedoeld in dat artikel, tweede lid, onderdelen c en d, geen bedreiging als dit financieel belang uit hoofde van een arbeidsrelatie is verkregen en wordt afgestoten zodra dit redelijkerwijs mogelijk is. (Zie T32)

Artikel 33

Een financieel belang als bedoeld in artikel 31 dat tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht is verkregen als gevolg van omstandigheden die in redelijkheid buiten de invloedssfeer van de betrokkene liggen, wordt zo spoedig mogelijk afgestoten. (Zie T33)

Hoofdstuk 9 Zakelijke relaties

Paragraaf 9.1 Gezamenlijke zakelijke belangen

Artikel 34

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team, de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een voor ten minste een van de partijen materieel gezamenlijk zakelijk belang heeft met:
 - a de verantwoordelijke partij;
 - b haar management; of
 - c een persoon belast met governance.
- 2 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team een voor ten minste een van de betrokken partijen materieel gezamenlijk zakelijk belang heeft met:
 - a de verantwoordelijke partij;
 - b haar management; of
 - c een persoon belast met governance.
- 3 In afwijking van het eerste en tweede lid doet zich bij een assurance-opdracht die door een intern of overheidsaccountant wordt uitgevoerd een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als tussen een lid van het assurance-team enerzijds en de organisatie waaraan hij is verbonden anderzijds een zakelijk belang bestaat. Als maatregel wordt het zakelijk belang ten minste aan het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of aan de met governance belaste personen van die organisatie gemeld. (Zie T34)

Paragraaf 9.2 Afname van goederen of diensten

Artikel 35

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als goederen of diensten die niet voldoen aan de vereisten, genoemd in het tweede lid, van de verantwoordelijke entiteit worden afgenomen door:
 - a de accountantseenheid;
 - b een ander onderdeel van het netwerk;
 - c een lid van het assurance-team; of
 - d een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team.
- 2 De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn dat:
 - a het leveren van de goederen of diensten past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de verantwoordelijke entiteit;
 - b de goederen of diensten worden geleverd tegen marktconforme voorwaarden dan wel, in geval van een intern of overheidsaccountant, tegen voorwaarden die algemeen gelden binnen de werkgever; en
 - c de verantwoordelijke entiteit het afnemen van de goederen of diensten niet als voorwaarde voor het mogen leveren van de assurance-opdracht stelt. (Zie T35)

Paragraaf 9.3 Leningen, garantstelling of andere vormen van zekerheidsstelling

Artikel 36

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lening die niet voldoet aan de vereisten, genoemd in het tweede lid, van de verantwoordelijke partij wordt aanvaard door:
 - a de accountantseenheid;
 - b een ander onderdeel van het netwerk;
 - c een lid van het assurance-team; of
 - d een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team.

- 2 De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn dat:
 - a de lening past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de verantwoordelijke partij;
 - b de lening tegen marktconforme voorwaarden wordt aanvaard dan wel, in geval van een intern of overheidsaccountant, tegen voorwaarden die algemeen gelden binnen de werkgever; en
 - c de verantwoordelijke partij het aanvaarden van de lening niet als voorwaarde voor het mogen leveren van de assurance-opdracht stelt.
- 3 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een accountantseenheid, een ander onderdeel van het netwerk, een lid van het assurance-team of een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team een lening aan de verantwoordelijke partij verstrekt en deze lening voor ten minste een van de betrokken partijen van materieel belang is.
- 4 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een lening van de verantwoordelijke partij aanvaardt die voldoet aan de voorwaarden, genoemd in het tweede lid, en deze lening materieel is voor ten minste een van de betrokken partijen.
- 5 Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een ontvangen of verstrekte garantstelling of een andere vorm van zekerheidsstelling. (Zie T36)

Paragraaf 9.4 Associatie met de verantwoordelijke entiteit

Artikel 37

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de accountantseenheid een relatie aangaat met de verantwoordelijke entiteit waarbij de accountantseenheid zich in het kader van reclame of marketing associeert of laat associëren met de verantwoordelijke entiteit.
- 2 Dit verbod is niet van toepassing op een relatie als bedoeld in het eerste lid die voor beide partijen van te verwaarlozen betekenis is.
- 3 Dit verbod is van overeenkomstige toepassing op een relatie als bedoeld in het eerste lid tussen een lid van het assurance-team of een ander onderdeel van het netwerk met de verantwoordelijke entiteit. (Zie T37)

Hoofdstuk 10 Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.1 Voormalige collega werkzaam bij de verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.1.1 Algemeen

Artikel 38

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers of een wettelijke controle uit te voeren binnen een jaar nadat een key assurance-partner zijn betrokkenheid bij deze assurance-opdracht heeft beëindigd, hij de accountantseenheid heeft verlaten en hij bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam is:
 - a als bestuurder;
 - b als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
 - c in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen
- 2 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een accountant in het assurance-team die:
 - a als externe accountant in het register van de AFM is ingeschreven;
 - b van de accountantspraktijk de bevoegdheid heeft verkregen om op te treden als opdrachtpartner of vergelijkbare bevoegdheden heeft verkregen van een accountantsafdeling.
- 3 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een voormalig lid van het assurance-team zijn betrokkenheid bij deze assurance-opdracht heeft beëindigd, hij de accountantseenheid heeft verlaten en hij bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam is in een functie als bedoeld in het eerste lid,

terwijl tussen dat voormalig lid en de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk nog banden van betekenis bestaan.

- 4 Het derde lid is van overeenkomstige toepassing op:
 - a een voormalige partner van de accountantspraktijk;
 - b een voormalige partner van een ander onderdeel van het netwerk; of
 - c een voormalige werknemer van de accountantsafdeling.
- 5 Er bestaan banden van betekenis als bedoeld in het derde lid met de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk als de persoon, bedoeld in het derde of vierde lid, onderdelen a en b:
 - a betrokken is bij de zakelijke of professionele activiteiten van de accountantspraktijk dan wel het andere onderdeel van het netwerk of de indruk wekt dit te zijn; of
 - b aanspraak kan maken op betalingen of emolumenten van de accountantspraktijk dan wel het andere onderdeel van het netwerk, voor zover die:
 - 1 niet vallen onder vooraf vastgestelde vaste voorwaarden; en
 - 2 van materiële betekenis zijn voor de accountantspraktijk of het andere onderdeel van netwerk.
- 6 Er bestaan banden van betekenis als bedoeld in het derde lid met de accountantsafdeling, als een voormalig lid van het assurance-team of voormalige werknemer van de accountantsafdeling betrokken is bij bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling of de indruk wekt dit te zijn. (Zie T38 en T38 en T38a)

Artikel 38a

De volgende personen die betrokken zijn bij de uitvoering van een wettelijke controle en die de accountantsorganisatie verlaten of voornemens zijn te verlaten, aanvaarden na het beëindigen van die betrokkenheid gedurende een periode van ten minste een jaar geen functie als bedoeld in artikel 38, eerste lid, bij de betreffende controlecliënt:

- a een key assurance-partner;
- b iedere accountant die als externe accountant in het register van de AFM is ingeschreven;
- c een accountant die van een accountantsorganisatie de bevoegdheid heeft verkregen om op te treden als opdrachtpartner of vergelijkbare bevoegdheden heeft verkregen van een accountantsafdeling. (Zie T38 en 38a en T38a)

Artikel 39

- 1 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een voormalige partner van de accountantspraktijk bij een verantwoordelijke entiteit is gaan werken voordat de accountantspraktijk een assurance-opdracht voor deze entiteit uitvoerde in het geval dat:
 - a tussen de voormalige partner en de accountantspraktijk nog banden van betekenis als bedoeld in artikel 38, vijfde lid, bestaan; en
 - b de voormalige partner bij de entiteit werkt:
 - 1 als bestuurder;
 - 2 als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
 - 3 in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
- 2 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een voormalige partner van een ander onderdeel van het netwerk. (Zie T39 en T40)

Artikel 40

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een lid van het assurance-team heeft aangegeven bij de verantwoordelijke entiteit te gaan werken. (Zie T39 en T40)

Paragraaf 10.1.2 Aanvullende bepaling bij een oob

Artikel 41

In aanvulling op de artikelen 38, 39 en 40 is het verboden een assurance-opdracht uit te voeren als:

- a een key assurance-partner van een assurance-opdracht voor een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang, bij die entiteit gaat werken:
 - i als bestuurder;
 - ii als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
 - iii in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen, voordat ten minste twee jaren zijn verstreken sinds hij zijn functioneren als key assurance-partner heeft beëindigd;
- b de bestuursvoorzitter dan wel een vergelijkbare functionaris van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang gaat werken in een functie als bedoeld in onderdeel a, voordat ten minste twee jaren zijn verstreken sinds hij de functie als bestuursvoorzitter dan wel de vergelijkbare functie heeft neergelegd. (Zie T41)

Paragraaf 10.2 Indienstreding personeel verantwoordelijke entiteit bij de accountantseenheid

Artikel 42

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team in de voorgaande twee jaar bij de verantwoordelijke entiteit werkte:

- a als bestuurder;
- b als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
- c in een andere functie van waaruit hij invloed op het assurance-object kon uitoefenen. (Zie T42)

Paragraaf 10.3 Nevenfuncties

Artikel 43

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de eindverantwoordelijke accountant bij de verantwoordelijke entiteit een nevenfunctie heeft:
 - a als bestuurder;
 - b als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance;
 - c als beheerder; of
 - d van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
- 2 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op:
 - a een andere persoon verbonden aan de accountantseenheid; of
 - b een persoon verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk. (Zie T43)

Hoofdstuk 11 Nauwe persoonlijke relaties

Artikel 44

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team bij de verantwoordelijke entiteit werkt:
 - a als bestuurder; of
 - b als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of

- c in een andere functie van waaruit die relatie invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
- 2 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team bij de verantwoordelijke entiteit werkt in een functie van waaruit die relatie invloed van betekenis kan uitoefenen op een in het assurance-object weergegeven financiële positie, financiële prestatie of kasstroom.
- 3 Dit artikel is van overeenkomstige toepassing als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team in de periode waarop het assurance-object betrekking heeft, bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam was in een functie als bedoeld in het eerste of tweede lid. (Zie T44)

Hoofdstuk 12 Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Artikel 45

- 1 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor in geval van een dreigende of aangespannen juridische procedure tussen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en de verantwoordelijke partij.
- 2 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een juridische procedure dreigt of is aangespannen tussen de verantwoordelijke partij en:
 - a de eindverantwoordelijke accountant of een ander lid van het assurance-team; of
 - b de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk, voor zover deze procedure betrekking heeft op het oordeel of de conclusie met betrekking tot een eerder afgeronde assurance-opdracht. (Zie T45)

Hoofdstuk 13 Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Artikel 46

- 1 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een beoordeling of beloning van een lid van het assurance-team voor zijn aan de verantwoordelijke partij gerelateerde commerciële prestaties van niet te verwaarlozen betekenis is.
- 2 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een beoordeling of beloning van de eindverantwoordelijke accountant afhankelijk is van de uitkomst van zijn oordeel inzake die assurance-opdracht. (Zie T46)

Hoofdstuk 14 Intrekking van regelingen

Artikel 47

- 1 De Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants worden ingetrokken.
- 2 De Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands instituut van Registeraccountants worden ingetrokken.
- 3 De Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants worden ingetrokken. (Zie T47)

Hoofdstuk 15 Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 48

- 1 De ViO zoals deze luidde tot en met 31 december 2019 blijft van toepassing op een assurance-opdracht die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die aanvangt voor 15 december 2019.
- 2 Artikel 29, derde lid, zoals dat luidde tot en met 31 december 2019 blijft van toepassing op een assurance-opdracht die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die aanvangt voor 15 december 2020. (Zie T48)

Artikel 48a

- 1 De ViO zoals deze luidde tot en met 16 juni 2016 blijft van toepassing op een assurance-opdracht die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen voor 17 juni 2016.
- 2 In afwijking van het eerste lid en ongeacht de verantwoordingsperiode waarop een assurance-opdracht betrekking heeft, blijft de afkoelingsperiode van twee jaren, bedoeld in artikel 29, tweede lid, zoals dat luidde tot en met 16 juni 2016 van toepassing in geval van:
 - a een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, indien de afkoelingsperiode is aangevangen voor 17 juni 2016;
 - b een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang anders dan een wettelijke controle, indien de afkoelingsperiode is aangevangen of aanvangt voor 16 december 2017.
- 3 In afwijking van het eerste lid is de afkoelingsperiode van drie jaren, bedoeld in artikel 29a, tweede lid, van toepassing in geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, indien:
 - a deze wettelijke controle betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen voor 17 juni 2016; en
 - b de afkoelingsperiode is aangevangen op of na 17 juni 2016.
- 4 In afwijking van het eerste lid blijft artikel 38 zoals dat luidde tot en met 16 juni 2016 van toepassing op een assurance-opdracht anders dan een wettelijke controle die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen of aanvangt voor 16 december 2017. (Zie T48a)

Artikel 48b

- 1 Artikel 28, tweede lid, is niet van toepassing op een assurance-opdracht die voor 17 december 2013 is aangegaan.
- 2 Artikel 29 zoals dit luidde tot en met 16 juni 2016 is niet van toepassing op een assurance-opdracht die voor 17 december 2013 is aangegaan.
- 3 Op de situatie, bedoeld in het eerste of tweede lid, blijven de NVO van toepassing.
- 4 In geval van een assurance-opdracht als bedoeld in het eerste lid die periodiek wordt verlengd, beëindigt de eindverantwoordelijke accountant na het afronden van de assurance-opdracht met betrekking tot de eerste verantwoordingsperiode de overeenkomst, indien niet wordt voldaan aan artikel 28.
- 5 In geval van een assurance-opdracht als bedoeld in het tweede lid die periodiek wordt verlengd, beëindigt de eindverantwoordelijke accountant na het afronden van de assurance-opdracht met betrekking tot de tweede verantwoordingsperiode de overeenkomst, indien niet wordt voldaan aan artikel 29 zoals dit luidde tot en met 16 juni 2016.
- 6 De NVO blijven van toepassing op een bedreiging die voortvloeit uit:
 - a een arbeidsrelatie als bedoeld in hoofdstuk 10 zoals dit luidde tot en met 16 juni 2016 die is overgenomen voor 17 december 2013;
 - b een juridische procedure als bedoeld in artikel 45 die is aangespannen voor 17 december 2013.
- 7 In dit artikel wordt verstaan onder NVO:
 - a Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's);
 - b Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA's);
 - c Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (AA's);
 - d Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten (RA's);

- e Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten (AA's); of
- f Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten (RA's), zoals deze luiden tot de inwerkingtreding van deze verordening op 1 januari 2014. (Zie T48b)

Artikel 48c

- 1 De ViO zoals deze luidde tot de inwerkingtreding van deze verordening blijft van toepassing op een assurance-opdracht die is overeengekomen voor 15 december 2023 en afgerond voor 15 december 2024. (Zie T48c)
- 2 De ViO zoals deze luidde tot de inwerkingtreding van deze verordening blijft van toepassing op een samenloop van dienstverlening waarbij:
 - a de inhoudelijke uitvoering van de non- assurance-dienst is aangevangen voor 15 december 2023 en
 - b de non-assurance-dienst:
 - 1 betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die aanvangt voor 15 december 2023;
 - 2 betrekking heeft op een procedure als bedoeld in artikel 22a en de instantie waar de behandeling van de procedure plaatsvindt nog geen uitspraak heeft gedaan; of
 - 3 geen betrekking heeft op een verantwoordingsperiode of een procedure als bedoeld in artikel 22a en is afgerond voor 15 december 2024.
- 3 Deze verordening is van toepassing op een samenloop van dienstverlening met een non-assurance-dienst die is overeengekomen voor meer dan een verantwoordingsperiode indien de werkzaamheden ten aanzien van de in het vorige lid onder b bedoelde verantwoordingsperiode zijn afgerond.

Artikel 49

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 46 nadere voorschriften vaststellen. (Zie T49)

Artikel 50

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, bij afkorting ViO. (Zie T50)

Artikel 51

Deze verordening treedt in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2014. (Zie T51)

Regelgeving-technische informatie					
Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerking-treding
Wijziging	Nieuw: art. 3a, 18a, 20a, 22b Aanvulling bestaande artikel: 1, 9, 10, 18, 23, 25a en 31 Opschriften paragrafen 4.2, 4.3 en 5.1 Alleen tekstuele wijzigingen: art. 16, 17, 20, 21, 32, 38 en 38a	11-12-2023		Stort. 2023, 34785 en 34786	1-1-2024

Wijziging	Wijziging art. 5	13-12-2021	n.v.t.	Stcrt. 2021 50103	1-1-2022
Wijziging	Nieuw: art. 48b Aanvulling bestaan- de artikel: 28, 29, 29a, 48 en 48a Alleen tekstuele wij- zigingen: art. 16	16-12-2019	n.v.t.	Stcrt. 2019, 71318	1-1-2020
Wijziging	Nieuw: art. 25a, 29a,38a en 48a Aan- vulling bestaande artikel: 1, 8, 9, 14, 16, 20, 27, 29, 38 en 48 Alleen tekstuele wij- zigingen: art. 25, 31, 34, 38, 39, 41 t/m 44	17-5-2016	13-6-2016 nr. 2016-0000076786	Stcrt. 2016, 31296	17-6-2016
Nieuwe regeling		16-12-2013	20-12-2013 nr. FM/2013/2268 M	Stcrt. 2014, 164	1-1-2014

Toelichting Verordening inzake onafhankelijkheid accountants bij assurance-opdrachten

Status

Voorwoord

Regelgeving-technische informatie

Overzicht relevante regelingen, toelichtingen en handreiking

Algemeen deel

Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Algemene bepalingen

Hoofdstuk 3 Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

Hoofdstuk 4 Samenloop dienstverlening bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Hoofdstuk 5 Vergoedingen

Hoofdstuk 6 Geschenken en gastvrijheid

Hoofdstuk 7 Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Hoofdstuk 8 Financiële belangen

Hoofdstuk 9 Zakelijke relaties

Hoofdstuk 10 Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Hoofdstuk 11 Nauwe persoonlijke relaties

Hoofdstuk 12 Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Hoofdstuk 13 Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Hoofdstuk 14 Intrekking van regelingen

Hoofdstuk 15 Overgangs- en slotbepalingen

Status

De Toelichting op de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) heeft niet de status van regelgeving.

Voorwoord

Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de wijziging van de ViO op 1 januari 2022. De toelichting op de wijzigingsverordening 2023 (zie Regelgeving-technische informatie hierna) is in deze toelichting verwerkt.

Regelgeving-technische informatie

Zie voor regelgeving-technische informatie artikel 51 van de ViO.

Overzicht relevante regelingen, toelichtingen en handreiking

Onafhankelijkheidsvoorschriften zijn verspreid over diverse regelingen opgenomen. Hieronder volgt een opsomming van die regelingen en, met betrekking tot de ViO, NBA-publicaties:

- Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PB EU 2014, L 158);
- Wet toezicht accountantsorganisaties;
- Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) per 1 januari 2022;
- Toelichting op de ViO (per 1 januari 2022);
- Wijzigingsverordening ViO 2023 Fees/NAS (geïmplementeerd in de ViO per 1 januari 2024);
- Wijzigingsverordening ViO 2023 Group audit (geïmplementeerd in de ViO per 1 januari 2024);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2023 Fees/NAS;
- Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2023 Group audit;
- Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021 (geïmplementeerd in de ViO per 1 januari 2022);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening VGBA en ViO 2021;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) (per 1 januari 2020 tot en met 31 december 2021);
- Wijzigingsverordening ViO 2019 (geïmplementeerd in de ViO per 1 januari 2020);
- Toelichting bij de Wijzigingsverordening ViO 2019;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) (per 17 juni 2016 tot en met 31 december 2019);
- Toelichting op de ViO (per 17 juni 2016 tot en met 31 december 2021);
- Wijzigingsverordening ViO 2016 (geïmplementeerd in de ViO per 17 juni 2016);
- Toelichting op de Wijzigingsverordening ViO 2016;
- Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) (datum inwerkingtreding 1 januari 2014 tot 17 juni 2016);
- Toelichting op de ViO (1 januari 2014 tot 17 juni 2016);
- NBA-handreiking 1131 *Toepassing van de ViO* van 15 december 2015.

Algemeen deel

Inleiding

Op 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. Artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wab verplicht de ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. Daartoe zijn op 1 januari 2014 deze verordening, met als titel Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), en eveneens de Verordening gedrags- en beroepscode accountants (VGBA) in werking getreden.

De ViO heeft tot doel een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen. Een onafhankelijke uitvoering wordt door het maatschappelijk verkeer en in het bijzonder de gebruikers van een assurance-opdracht als een randvoorwaarde voor de kwaliteit van de uitvoering aangemerkt. De perceptie van het maatschappelijk verkeer legitimeert regels op dit terrein. De ViO legt aan de (direct of indirect) betrokken accountants verplichtingen op die zijn toegesneden op hun rol en mogelijkheden om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te beïnvloeden (artikel 3).

Vanwege het grote gewicht dat aan onafhankelijkheidsregels voor accountants wordt toegekend, is ervoor gekozen om deze regels in een verordening vast te leggen. Hiermee is eveneens aan de leden de mogelijkheid geboden om zich via de ledenvergadering uit te spreken over de onafhankelijkheidsregels. De ViO vervangt de:

- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's), vastgesteld op 19 december 2006;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA), vastgesteld op 14 december 2006 en laatstelijk gewijzigd bij besluit van 22 augustus 2007;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009; en
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009.

De ViO is zoveel mogelijk overeenkomstig de '*Aanwijzingen voor de regelgeving*' - een hulpmiddel bij het tot stand brengen van kwalitatief goede regelgeving - geformuleerd. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. Door de toepassing van de '*Aanwijzingen voor de regelgeving*' bevat de ViO alleen normen. In de artikelsgewijze toelichting zijn voorbeelden van mogelijke maatregelen opgenomen. Omwille van de toegankelijkheid is ervoor gekozen om voorbeelden van mogelijke bedreigingen in een handreiking onder te brengen.

De *Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics)* van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) van de International Federation of Accountants (IFAC), en daarmee de internationale convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van de ViO. Waar nodig of gewenst gezien de Nederlandse situatie, wijken de artikelen van de Code of Ethics af. In het kader van internationale opdrachten wordt, vanwege het lidmaatschap van IFAC en op grond van de gemaakte afspraken in het fusiedocument tussen NOVAA en NIVRA, veelal gesteld dat de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregels ten minste gelijkwaardig moeten zijn aan de Code of Ethics.

Waarom onafhankelijk?

Accountants geven in hun assurance-rapport hun mening in de vorm van een conclusie of een oordeel over een assurance-object. De conclusie of het oordeel is bedoeld om de gebruiker het vertrouwen te geven dat de accountant de beslissingen met betrekking tot het assurance-rapport baseert op betrouwbare informatie.

Een verklaring die bedoeld is voor eenieder die daar kennis van wil nemen en die dus geen beperking in de verspreidingskring kent, moet daarom door een onafhankelijke accountant zijn afgegeven. Het gaat daarbij om onafhankelijkheid in wezen en in schijn. De onafhankelijkheid in wezen zorgt ervoor dat de accountant in staat is om een objectief oordeel te vormen en daarbij een professioneel-kritische instelling aan te wenden zonder dat banden met de verantwoordelijke partij het oordeel van de accountant kunnen beïnvloeden. Dit geeft ook meteen het effect op de kwaliteit weer. Een accountant die alle vereisten naleeft maar in de afwegingen niet voldoende objectief en professioneel-kritisch is, voldoet niet aan de VGBA en de kwaliteitseisen van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de daaraan gerelateerde eisen met betrekking tot kwaliteitssystemen.

Onafhankelijkheid in schijn zorgt ervoor dat gebruikers geen vragen stellen bij de onafhankelijkheid van de accountant die voeding kan geven aan twijfel over het oordeel of de conclusie van de accountant. Juist in een tijd waar het vertrouwen in het accountantsberoep beschadigd is door berichten over onvoldoende kwaliteit bij het uitvoeren van opdrachten is onafhankelijkheid in schijn een randvoorwaarde voor het herwinnen van het vertrouwen.

Kortom, er mag bij gebruikers geen twijfel zijn over de onafhankelijkheid in wezen en in schijn. Dit geldt net zozeer bij een MKB-onderneming waar bijvoorbeeld een nieuwe bankier of een nieuwe leverancier moet kunnen steunen op de conclusie of op het oordeel van de accountant als bij een organisatie van openbaar belang.

Uitgangspunten ViO

De ViO is zowel op Accountants-Administratieconsulenten als Registeraccountants van toepassing, waarbij de ledengroep waartoe de accountant behoort niet bepalend is. Net als de VGBA hanteert de ViO namelijk als uitgangspunt dat uit de aard van de werkzaamheden voortvloeit welke regels van toepassing zijn en dat dit niet primair wordt bepaald door de ledengroep waarvan een accountant lid is. De wijze waarop de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt ingevuld, is afhankelijk van de omgeving en omstandigheden waarbinnen een assurance-opdracht wordt uitgevoerd.

De ViO maakt geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht. Dit is in afwijking van de Code of Ethics waarin een apart regime, Section 291, geldt voor assurance-opdrachten anders dan een controle- of beoordelingsopdracht van historische financiële informatie. Er is voor gekozen het regime voor controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie, Section 290 van de Code of Ethics, als uitgangspunt te nemen, ongeacht de aard van de assurance-opdracht. Daarnaast worden in de ViO controleopdrachten van de jaarrekening of daarop gelijkende informatie niet langer aan zwaardere regels onderworpen dan beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie en overige assurance-opdrachten, zoals dit op onderdelen het geval was in de onafhankelijkheidsvoorschriften die tot de inwerking-treding van de ViO van kracht waren. Wel worden onder voorwaarden minder vergaande eisen gesteld aan de onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers dan bij een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

De ViO voorziet wel in enkele zwaardere eisen als het gaat om een assurance-opdracht ten behoeve van een organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Deze eisen bevinden zich op het terrein van langdurige betrokkenheid, werkrelaties en de samenloop van dienstverlening bij een verantwoordelijke partij. De rechtvaardiging hiervan zit in de grote kring van belanghebbenden die een organisatie

van openbaar belang pleegt te hebben als gevolg van haar omvang of functie die zij binnen het maatschappelijk verkeer vervult.

Niet alle beursgenoteerde ondernemingen kwalificeren als organisatie van openbaar belang in de zin van de Wta. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan ondernemingen die alleen op een beurs buiten de Europese Economische Ruimte zijn genoteerd (de EER betreft alle landen van de Europese Unie, aangevuld met Liechtenstein, Noorwegen en IJsland). Ook beursgenoteerde ondernemingen die zijn geregistreerd op een niet-gereguleerde markt zijn geen organisatie van openbaar belang. Desondanks geldt ook ten aanzien van deze ondernemingen dat de uitkomst van een daarbij uitgevoerde assurance-opdracht voor een grote groep van belanghebbenden relevantie heeft. Daarom ligt het in de rede assurance-opdrachten voor dergelijke beursgenoteerde ondernemingen aan dezelfde eisen te onderwerpen als die voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang (artikel 13). Dit is bovendien in overeenstemming met de Code of Ethics. Een uitzondering geldt met betrekking tot artikel 16 waarin het door de Tweede Kamer aangenomen amendement op de Wab is geïmplementeerd met betrekking tot de samenloop van dienstverlening met de wettelijke controle. Dit amendement had uitsluitend betrekking op organisaties van openbaar belang. Na de wijziging van de ViO is artikel 16 nog steeds alleen op organisaties van openbaar belang van toepassing in lijn met artikel 5 van de Europese verordening.

Structuur ViO en normadressaat

De ViO bestaat uit een algemeen deel (hoofdstuk 2) en enkele bijzondere delen (de hoofdstukken 3 tot en met 13). De bijzondere delen moeten in samenhang met het algemene deel worden gelezen.

Het algemene deel bevat de hoofdregels, waarvan de artikelen 3 en 4 de kernbepalingen vormen. De kernbepalingen beschrijven het kader voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

In de bijzondere delen zijn specifieke omstandigheden benoemd die in elk geval leiden tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht (zie de toelichting op artikel 6). Het gaat hier om verschillende soorten betrekkingen met de verantwoordelijke partij of daarmee verbonden derde.

De eindverantwoordelijke accountant moet waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Het toetsingskader waarbinnen de eindverantwoordelijke accountant invulling aan deze verplichting dient te geven, is in artikel 6 opgenomen en daar uitgewerkt.

De ViO geeft ook aan dat andere accountants die invloed hebben op de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht een verantwoordelijkheid hebben. Ook zij zijn aan te spreken op hun gedrag en dat van hun nauwe persoonlijke relaties. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een manager in het assurance-team, maar ook om bijvoorbeeld de partner van een kantoor of de beleidsbepaler die invloed kan uitoefenen op het assurance-team. Van een 'willekeurige' accountant kan in redelijkheid niet worden verlangd dat deze meer dan de eigen betrekkingen en die van personen binnen de invloedssfeer van de 'willekeurige' accountant op eventuele bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht bewaakt. In de bijzondere hoofdstukken zijn diverse specifieke betrekkingen van deze accountants of hun nauwe persoonlijke relaties genoemd. Op grond van artikel 3 laat een accountant na dergelijke betrekkingen te onderhouden (vierde lid), dan wel ziet de accountant erop toe dat maatregelen worden genomen om de onafhankelijke uitvoering tegen dergelijke betrekkingen van personen binnen de invloedssfeer van deze accountant te waarborgen (vijfde lid).

Tot slot wordt hier nog ingegaan op artikel 3, vierde lid, in relatie tot de hoofdstukken 3 en 4. Deze hoofdstukken hebben betrekking op de samenloop van dienstverlening bij de verantwoordelijke partij van een assurance-opdracht met een andere dienst dan een assurancedienst ('non-assurancedienst'). Bepaalde non-assurancediensten zijn als een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht aangemerkt. Uitgangspunt van de betreffende artikelen is dat de tot een bedreiging leidende non-

assurancedienst eveneens door de accountantseenheid wordt geleverd of door een ander onderdeel van het netwerk. Individuele accountants worden in dat kader niet genoemd. Een accountant die betrokken is bij een non-assurancedienst die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigt, onderhoudt hiermee echter een betrekking zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

Principes en grenzen

Uitgangspunt van de ViO is een op principes gebaseerde regelgeving. De accountant maakt op basis van principes een inschatting wat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in de betreffende situatie en omstandigheden acceptabel vindt. Die inschatting, samen met de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, zal bepalen of deze een assurance-opdracht kan uitvoeren en zo ja, welke maatregelen eventueel nodig zijn. De principes worden gehanteerd omdat niet op voorhand elke mogelijke bedreiging kan worden voorzien en behandeld in de ViO. De principes worden niet ingegeven om de grenzen van de ViO op te zoeken.

Naast principes kent de ViO ook situaties waar grenzen (een maatregel dan wel een verbod) worden gesteld aan de beoordelingsruimte van de accountant. Het gaat om situaties waarvan op voorhand duidelijk is dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tot de conclusie zal komen dat:

- het nodig is om een al dan niet specifieke maatregel te nemen; of
- de onafhankelijkheid zodanig wordt bedreigd dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

Assurance-opdracht t.b.v. een nader bepaalde kring van gebruikers

Bij een beperking in het gebruik en de verspreidingskring van de assurance-opdracht zijn enkele nader bepaalde afwijkingen op de verordening toegestaan (zie de toelichting op artikel 3, zevende lid, en artikel 8).

Verhouding tot Wta, Bta en Europese verordening

Wettelijke controles in de zin van de Wta vallen onder het toepassingsbereik van de Wta en het Bta. De ViO bevat verschillende aanvullende bepalingen ten opzichte van de Wta en het Bta. Mocht de ViO onverhoopt strijdig blijken met de Wta of het Bta, dan gaat de Wta of het Bta vanzelfsprekend voor.

'Wettelijke controles van jaarrekeningen (financiële overzichten)'¹ van organisaties van openbaar belang vallen bovendien onder de Europese verordening. De Europese verordening omvat onafhankelijkheidseisen en heeft voorrang boven nationale onafhankelijkheidsregels zoals de ViO. Bij eventuele onbedoelde strijdigheden moet de Europese verordening worden toegepast. De Europese verordening is in beginsel rechtstreeks van toepassing in Nederland. De Europese verordening moet daarom direct worden toegepast, behalve als in nationale regelgeving op grond van een lidstaattoptie andersluidende regels zijn gesteld. Daar moeten de nationale regels worden gevolgd. De artikelen 16 en 25a van de ViO zijn op onderdelen strenger dan de Europese verordening. Hier is invulling gegeven aan lidstaattopties.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als maatregel

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt in de ViO een aantal keren aangemerkt als een maatregel om de onafhankelijke uitvoering bij een bedreiging te waarborgen. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is in een dergelijke situatie alleen effectief als de kwaliteitsbeoordelaar, in overeenstemming met regelgeving op dit gebied, specifiek aandacht besteedt aan de risico's die voortkomen uit de bedreiging en

¹ Voor de definitie van een 'wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten)' verwijst de EU-verordening naar de EU-richtlijn. De definitie luidt: een controle van een jaarrekening (een jaarlijks financieel overzicht) of een geconsolideerde jaarrekening (een geconsolideerd financieel overzicht), voor zover deze:

- a door het recht van de Unie wordt voorgeschreven;
- b door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen;
- c op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd en voldoet aan nationale wettelijke voorschriften die gelijkwaardig zijn aan die welke gelden voor de in punt b) bedoelde controle, voor zover die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven.

vaststelt dat de assurance-opdracht onafhankelijk is uitgevoerd. De omvang van het onderzoek hangt af van de complexiteit van de assurance-opdracht en het risico dat het rapport onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn.

Materieel belang

In de hoofdstukken 5 (vergoedingen), 8 (financiële belangen) en 9 (zakelijke relaties) komt het begrip 'materieel belang' voor. Een vergoeding, financieel belang of zakelijke relatie is van materieel belang als hierdoor het onaanvaardbaar risico ontstaat dat economische belangen het oordeel of de conclusie van de accountant over het assurance-object of de verantwoording daarover beïnvloeden.

De afweging dient mede gemaakt te worden vanuit de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde.

Naast kwantitatieve aspecten kunnen ook kwalitatieve aspecten leiden tot een materieel belang. Denk bijvoorbeeld aan een net gestarte zakelijke relatie. Deze kan wellicht in geld uitgedrukt nog niet veel voorstellen maar wel strategisch gezien als zeer belangrijk worden ervaren. De zakelijke relatie zal dan als een materieel belang gelden.

Artikelsgewijze toelichting

Hoofdstuk 1 Definities

Toelichting bij artikel 1

Accountantseenheid

Het begrip accountantseenheid is bij de inwerkingtreding van de ViO geïntroduceerd. De ViO gebruikt accountantseenheid over het algemeen als een verzamelbegrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Het begrip accountantspraktijk is een verzamelbegrip voor accountantsorganisatie en accountantskantoor. Intern- en overheidsaccountants zijn verbonden aan een accountantsafdeling, openbaar accountants aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor. Als alleen het begrip accountantsafdeling, accountantspraktijk, accountantskantoor of accountantsorganisatie wordt gebruikt, betekent dit dat de omstandigheid leidt tot een bedreiging voor een specifieke groep van accountants.

Assurance-object

Het in de definitie genoemde object van onderzoek en de informatie hieromtrent kunnen veel vormen aannemen zoals (niet-limitatief):

- a 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; of
- b 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.

Bedreiging

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen zijn:

- a bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van bijvoorbeeld een lid van het assurance-team of de accountantseenheid;
- b bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant de eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt;

- c bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant-
seenheid op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat de objectiviteit van de accountant in het
gedrang komt;
- d bedreiging als gevolg van vertrouwdschap: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band
bestaat tussen een lid van het assurance-team en (vertegenwoordigers van) de verantwoordelijke partij
of indien een lid van het assurance-team te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander;
en
- e bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien een lid van het assurance-
team of de accountantseenheid door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van
objectief handelen.

De aard en omvang van een bedreiging worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk.

Of een risico aanvaardbaar of niet-aanvaardbaar is hangt, naast de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, mede af van hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 5 hiertegen aankijkt. Omstandigheden waarvan die derde zou concluderen dat deze de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico.

Controledienst

Om als controledienst te kwalificeren is het van belang dat een professionele dienst wordt uitgevoerd ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of de toezichthoudende taak van de raad van commissarissen. Wie hierbij de opdracht verstrekt is niet relevant. Het bestuur van een onderneming mag de opdracht verstrekken. Wel dient de accountant zich ervan te vergewissen dat de externe gebruiker of de raad van commissarissen vanuit zijn toezichthoudende rol behoefte hebben aan het onderzoek door de accountant en dat de bij de organisatie aanwezige interne regels tot het verstrekken van opdrachten zijn nageleefd.

Zoals onderdeel b van dit artikel aangeeft, moet sprake zijn van het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt. Dit betekent dat de accountant gebruik maakt van werkzaamheden waaronder:

- het winnen van inlichtingen;
- het uitvoeren van cijferanalyses;
- het narekenen, vergelijken of andere accuratessecontroles;
- waarnemingen ter plaatse;
- verificatiewerkzaamheden;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Daarnaast is het van belang dat sprake is van toepasbare afspraken die de accountant kan gebruiken voor de verificatie. Afspraken zijn toepasbaar als de kenmerken relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid vertonen.

Aleen als overeengekomen specifieke werkzaamheden zoals bedoeld in standaard 4400 NV COS aan de in artikel 16 ViO gestelde condities voldoen kwalificeren ze als een toegestane controledienst.

Eindverantwoordelijke accountant

De eindverantwoordelijke accountant is de accountant die het assurance-rapport ondertekent. De eindverantwoordelijke accountant coördineert het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken professionals uit andere disciplines. Aan de hand van de uitkomst van de door het assurance-team uitgevoerde werkzaamheden is deze accountant degene die een conclusie formuleert en deze conclusie via de ondertekening van het assurance-rapport kenbaar maakt aan de gebruikers. Als de

assurance-werkzaamheden betrekking hebben op de wettelijke controle van de jaarrekening is de externe accountant als de eindverantwoordelijke accountant aan te merken.

Key assurance-partner

Naast de eindverantwoordelijke accountant en de persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert, is dit iedere accountant die binnen een assurance-team medeverantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden zijn:

- aangelegenheden met betrekking tot grote dochterondernemingen of afdelingen van de verantwoordelijke entiteit in relatie tot de consolidatie; of
- aangelegenheden zoals over belangrijke risicofactoren die met de assurance-werkzaamheden ten aanzien van de verantwoordelijke partij samenhangen.

Het moet gaan om accountants in het assurance-team met duidelijk eigen verantwoordelijkheden voor te onderscheiden, belangrijke delen van de assurance-opdracht (bijvoorbeeld met betrekking tot groepsonderdelen). Het gaat bijvoorbeeld niet om een manager die, hoewel deze de eindverantwoordelijke accountant mogelijk als enige titeldrager ondersteunt, vanuit de accountantseenheid niet wordt gezien als verantwoordelijk voor de uitvoering van belangrijke delen van de assurance-opdracht.

Nauwe persoonlijke relaties

Een relatie kwalificeert als nauwe persoonlijke relatie als sprake is van een intensief persoonlijk contact. Een gezinslid wordt vanwege de uitstraling naar het maatschappelijk verkeer altijd als nauwe persoonlijke relatie beschouwd. Ook kunnen bijvoorbeeld vrienden, burens en kennissen als nauwe persoonlijke relatie kwalificeren. Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en vertrouwde verhoudingen kunnen groter zijn ten aanzien van een goede vriend van een accountant met wie deze wekelijks contact heeft dan ten aanzien van een naaste verwant die een accountant eens per jaar op een verjaardag spreekt.

Opdrachtspartner

In Standaard 000N is de definitie van 'Opdrachtspartner' niet opgenomen. Zo doende is het noodzakelijk om deze definitie, in lijn met de definitie gehanteerd in Standaard 220, in de ViO op te nemen.

Opdrachtteam

De definitie van 'opdrachtteam' is in overeenstemming met de definitie conform Standaard 220 (Paragraaf 12 van Standaard 220 van de NV COS).

In het begrip 'opdrachtteam' valt onder staf ook andere professionals dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn. Onder opdrachtteam vallen ook alle teamleden van netwerkonderdelen in het buitenland en de teamleden die assurance-opdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel die niet onder het netwerk valt. Met 'alle personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren' worden ook die werkzaamheden begrepen die in het buitenland worden verricht voor de opdracht.

Met het begrip 'externe deskundige' wordt de door de accountant ingeschakelde deskundige bedoeld zoals gedefinieerd in de definitiebepalingen van Standaard 620. Hierin wordt een onderscheid gemaakt naar intern en extern ingeschakelde deskundige. De externe deskundige maakt geen deel uit van het opdrachtteam.

Bij een groepsopdracht is het groepshoofd de verantwoordelijke entiteit. Dit geldt ook voor de accountant van een groepsonderdeel die op grond van groepsinstructies gevraagd is om assurance-werkzaamheden te verrichten ten behoeve van de jaarrekening van de groep. De accountant van het groepsonderdeel in het kader van de groepsopdracht kwalificeert niet als eindverantwoordelijke accountant. Voor deze accountant gelden uitsluitend artikelen 3, vierde lid en 6 van de ViO.

Resultaatafhankelijke vergoeding

Een vergoeding is resultaatafhankelijk als deze gebaseerd is op basis van vooraf vastgestelde voorwaarden en afhankelijk van de uitkomst van de verrichte werkzaamheden. Met wie die voorwaarden zijn overeengekomen is hierbij niet relevant. Voorbeelden waarbij de vergoeding afhankelijk is van de uitkomst zijn vergoedingen waarbij:

- de hoogte afhangt van de snelheid waarmee het werk is uitgevoerd;
- een hogere vergoeding wordt ontvangen bij een goedkeurend oordeel dan bij een oordeel anders dan goedkeurend.

Naast het overeenkomen van een hogere vergoeding moet onder resultaatafhankelijke vergoeding ook een verlaging van de overeengekomen vergoeding worden verstaan als een doelstelling niet wordt gerealiseerd. Daarnaast worden een aanbrenghremie of commissie als resultaatafhankelijke beloning aangemerkt.

Onder een resultaatafhankelijke vergoeding valt niet de situatie dat er een afwijking van de vergoeding plaatsvindt omdat de accountant meer of minder werkzaamheden verricht dan afgesproken bij de oorspronkelijke opdracht. Ook valt hier niet onder een vergoeding op basis van uren maal tarief.

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder het begrip resultaatafhankelijke vergoedingen.

Verantwoordelijke partij

De verantwoordelijke partij is de partij die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek of de informatie omtrent het object van onderzoek. Deze verantwoordelijkheid is binnen een entiteit veelal toegewezen aan één of in voorkomende gevallen meerdere personen. Artikel 3 vereist dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit. Daar waar in deze verordening een bedreiging ten aanzien van de onafhankelijkheid van beide partijen kan ontstaan wordt gesproken van verantwoordelijke partij.

Bij de controle van de jaarrekening uitgevoerd door een openbaar accountant zijn bijvoorbeeld de individuele directie- of bestuursleden als de verantwoordelijke persoon en de onderneming waarop de jaarrekening betrekking heeft als de verantwoordelijke entiteit aan te merken. Bij de controle van een verantwoordingsdocument over een divisie uitgevoerd door een intern accountant is bijvoorbeeld de divisiedirecteur de verantwoordelijke persoon en is de divisie de verantwoordelijke entiteit. Pas op het moment dat het verantwoordingsdocument buiten de werkgever wordt verspreid, is de werkgever van de intern accountant de verantwoordelijke entiteit.

Verantwoordingsperiode

Dit is de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft (vergelijk artikel 3, derde lid, onderdeel a). Dit begrip is op 17 juni 2016 ingevoegd en vervangt waar aangewezen het begrip 'boekjaar'. Een boekjaar in de zin van de Europese regelgeving kwalificeert als verantwoordingsperiode in de zin van de ViO.

Hoofdstuk 2 Algemene bepalingen

Toelichting bij artikel 2

Onder de gedrags- en beroepsregels van de NBA wordt verstaan de VGBA en daarop gebaseerde Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).

Er zijn situaties waarin van een accountant wordt gevraagd om een assurance-opdracht uit te voeren overeenkomstig assurance-standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt. De ViO is niet op een dergelijke assurance-opdracht van toepassing.

Voor een dergelijke opdracht gelden de door het betreffende land of de betreffende instantie opgestelde standaarden ten aanzien van onafhankelijkheid.

Op assurance-opdrachten waarbij de accountant naast de standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie eveneens de NV COS heeft nageleefd en in het assurance-rapport specifiek hiernaar verwijst, is deze verordening wel van toepassing.

Accountants zijn personen die zijn ingeschreven in het register van de NBA (de NBA kan alleen regels uitvaardigen voor haar leden). Als deze accountant een assurance-opdracht uitvoert onder buitenlands recht, blijft de VGBA op deze accountant van toepassing en dient deze in het kader van de VGBA objectief te zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht. De onderhavige verordening is echter niet op deze accountant van toepassing. Wel wordt de accountant geacht de onafhankelijkheidsregels toe te passen die gelden in het land waar de werkzaamheden worden verricht. Daarmee geeft de accountant invulling aan het maatschappelijk belang op basis van lokale omstandigheden.

Toelichting bij artikel 3

Eerste lid

Het maatschappelijk verkeer moet erop kunnen vertrouwen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. De accountant die het assurance-rapport ondertekent, is eindverantwoordelijk voor de uitvoering van de assurance-opdracht en zal de onafhankelijke uitvoering van die assurance-opdracht moeten waarborgen. Het toetsingskader waarbinnen de accountant invulling aan deze verplichting dient te geven, wordt in artikel 6 gegeven en is daar uitgewerkt.

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht ontstaan niet alleen vanuit betrekkingen van het assurance-team met de verantwoordelijke partij. Ook accountants buiten het assurance-team kunnen door hun eigen doen of nalaten of dat van personen in hun persoonlijke omgeving de mate waarin een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd beïnvloeden. Te denken valt bijvoorbeeld aan de accountant die bestuurder van de accountantseenheid is of een partner van een accountantspraktijk. Daarnaast kunnen betrekkingen die de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk met de verantwoordelijke partij onderhoudt een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigen. Bij het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht houdt de eindverantwoordelijke accountant ook rekening met betrekkingen van dergelijke personen en entiteiten.

Tweede lid

In dit artikel wordt geregeld dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Deze eis heeft betrekking op de onafhankelijkheid in wezen én in schijn.

Onder onafhankelijkheid in wezen wordt verstaan: de geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie mogelijk maakt zonder zodanig beïnvloed te worden dat de professionele oordeelsvorming van de accountant in gevaar wordt gebracht.

Onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het ontbreken van feiten en omstandigheden die dermate van belang zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen – alle feiten, omstandigheden en eventuele toegepaste maatregelen afwegende – dat een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Als de accountant vanuit een gezagsverhouding functioneert, hoeft er geen sprake te zijn van een aantasting van onafhankelijkheid in schijn, mits de accountant alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

Derde lid

Het derde lid regelt wanneer onafhankelijkheid is vereist. De assurance-opdracht kan zowel op een periode (bijvoorbeeld bij een jaarrekening) als op een specifiek moment (bijvoorbeeld een assurance-rapport bij een balansopstelling) betrekking hebben. Als sprake is van een assurance-opdracht met een doorlopend karakter, eindigt de assurance-periode nadat een van de betrokken partijen de opdracht stopzet of bij het verstrekken van het laatste assurance-rapport.

In geval van bijvoorbeeld advieswerkzaamheden die zijn uitgevoerd vóór de periode waarop het assurance-object betrekking heeft, kan het afhankelijk van de omstandigheden zo zijn dat deze een bedreiging vormen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

Vierde lid

Iedere accountant verbonden aan de accountantseenheid of aan een ander onderdeel van het netwerk kan als gevolg van eventuele eigen betrekkingen met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht vormen, bijvoorbeeld in geval van financiële belangen dan wel zakelijke, arbeids- of persoonlijke relaties. Dit geldt vanzelfsprekend ook voor de eindverantwoordelijke accountant.

Vijfde lid

Ook als nauwe persoonlijke relaties, bijvoorbeeld gezinsleden, naaste verwanten of niet-familiaire relaties van de accountant betrekkingen met de verantwoordelijke partij onderhouden, kan een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht worden bedreigd. Daarom is het de verantwoordelijkheid van iedere accountant om de eigen persoonlijke omgeving tegen eventuele bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te bewaken. Deze verantwoordelijkheid rust ook op de eindverantwoordelijke accountant voor wat betreft betrekkingen van de eigen nauwe persoonlijke relaties.

Zesde en zevende lid

Het zesde lid regelt van wie/wat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd bij een assurance-opdracht voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers, het zevende lid heeft betrekking op assurance-opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers.

Als een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd ten opzichte van het object van onderzoek of de verantwoordelijke persoon, kan de gebruiker van het assurance-rapport onvoldoende vertrouwen op de kwaliteit daarvan. Of dit laatste ook geldt als een assurance-opdracht niet eveneens onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke entiteit, hangt af van de doelstelling van de gebruiker.

De eindverantwoordelijke accountant zal hierover vooraf moeten overleggen met de gebruikers van het assurance-rapport van buiten de verantwoordelijke entiteit en daaraan verbonden derden, als de accountant niet-onafhankelijk van de verantwoordelijke entiteit is en toch gevraagd wordt een assurance-opdracht uit te voeren.

Als de accountant op grond van dit overleg besluit de opdracht uit te voeren zal de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en daaraan verbonden derden hiermee moeten instemmen. Dit kan alleen als de groep van externe gebruikers dusdanig concreet is dat ieder van de externe gebruikers individueel aanspreekbaar is door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij, de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid. Bij doorlopende assurance-opdrachten of assurance-opdrachten die qua aard en doelstelling in hoge mate overeenkomen, beoordeelt de accountant of de omstandigheden vereisen dat de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers moet worden hernieuwd en of de noodzaak bestaat om de nader bepaalde kring van gebruikers aan de bestaande instemming te herinneren.

Overleg en goedkeuring met gebruikers van binnen de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derden is niet noodzakelijk omdat bij deze gebruikers de rol van de intern accountant bekend mag worden verondersteld of is vastgelegd in bijvoorbeeld een audit charter. Dit geldt voor wat betreft overheidsaccountants eveneens voor gebruikers binnen het Rijk, de provincie of de gemeenten.

Als sprake is van een groep van nader bepaalde gebruikers die door één persoon wordt vertegenwoordigd, is het belangrijk dat de eindverantwoordelijke accountant zich ervan verzekert dat de vertegenwoordiger deze groep heeft geïnformeerd of gerechtigd is hen te vertegenwoordigen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet open overheid, wordt dit voor de toepassing van dit artikel niet gezien als een assurance-opdracht voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

Toelichting bij artikel 3a

Toelichting bij artikel 3a

Artikel 3a is van toepassing bij de beoordeling van bedreigingen van de onafhankelijkheid van een lid van het assurance-team van buiten het netwerk van de groepsaccountant. Bijvoorbeeld als accountantspraktijk A in Nederland een assurance-opdracht uitvoert van een groep en accountantspraktijk B (geen onderdeel van het netwerk van accountantspraktijk A) in Nederland in het kader van de assurance-opdracht assurance-werkzaamheden bij een groepsonderdeel uitvoert ten behoeve van de groepsaccountant.

Onder de definitie van opdrachtteam valt ook een lid van het assurance-team van buiten het netwerk van de groepsaccountant. Een lid van het assurance-team van buiten het netwerk van de groepsaccountant dient onafhankelijk te zijn ten opzichte van: het groepsonderdeel, waarbij werkzaamheden worden verricht, de groep en een entiteit waarin de groep beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel.

Daarnaast dient de accountant van buiten het netwerk van de groepsaccountant, die voor een assurance-opdracht voor een groep werkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel en bekend wordt of redelijkerwijs bekend moet zijn met een bedreiging in relatie tot andere groepsonderdelen niet vallend onder lid 1 de bedreiging te beoordelen en voor zover relevant een nader te bepalen maatregel te treffen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt, of de opdracht bij het groepsonderdeel te weigeren of te beëindigen. Dit is in lid 2 van artikel 3a geregeld.

Dit artikel ziet toe op alle type assurance-opdrachten en is niet beperkt tot enkel de controle van een jaarrekening.

Toelichting bij artikel 4

De wet regelt in een aantal gevallen dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht mag uitvoeren. Een voorbeeld hiervan is de Gemeentewet, die stelt dat een door de gemeenteraad aangestelde accountant in dienst van de gemeente, de jaarrekening van de gemeente mag controleren.

In dat geval vereist de ViO dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon.

In de ViO worden voor de toepassing van dit artikel geen eisen gesteld aan het assurance-rapport zoals aangegeven in artikel 3, zevende lid.

Als een overheidsaccountant een opdracht uitvoert die niet bij wet is geregeld, dan gelden de bepalingen uit artikel 3, zesde tot en met achtste lid. Hierdoor is het mogelijk dat de overheidsaccountant zowel voor een nader bepaalde kring als voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers kan opereren.

Toelichting bij artikel 5

Van accountants wordt verlangd dat zij professionele oordeelsvorming toepassen, wanneer zij nagaan of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht is gewaarborgd. Artikel 5 van de ViO verplicht accountants bij het naleven van deze verordening een onderzoekende geest te hebben (onderdeel a), professionele oordeelsvorming toe te passen (onderdeel b) en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (onderdeel c). Een onderzoekende geest, toepassen van professionele oordeelsvorming en de toets aan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hangen nauw met elkaar samen. Accountants moeten een professioneel oordeel vormen over de vraag of zij een assurance-opdracht onafhankelijk kunnen uitvoeren. Daarvoor is nodig dat ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Een onderzoekende geest is een voorwaarde om die omstandigheden in beeld te krijgen.

Artikel 5, onderdeel a (onderzoekende geest)

Accountants hebben een onderzoekende geest. De volgende opsomming beoogt de term 'onderzoekende geest' te duiden:

- Een onderzoekende geest is erop gericht dat accountants alle omstandigheden in beeld hebben die van belang zijn om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht is gewaarborgd.
- Een onderzoekende geest is een grondhouding. Deze houding staat los van de soort werkzaamheden die accountants verrichten.
- Een onderzoekende geest kenmerkt zich door nieuwsgierigheid, door de neiging zichzelf telkens weer vragen te stellen en door niet zo maar af te gaan op informatie (al dan niet geautomatiseerd) of op wat anderen zeggen.

Een onderzoekende geest vraagt om een actieve alerte houding. Dit brengt het volgende mee:

- Accountants vragen zich het volgende af: is de informatie die ik heb voldoende en geschikt om een professioneel oordeel te kunnen vormen over de vraag of de onafhankelijke uitvoering is gewaarborgd? Daartoe onderzoeken accountants de relevantie, de bron en de volledigheid van de informatie. Daarbij stellen ze zich bijvoorbeeld de volgende vragen:
 - Is nieuwe informatie bekend geworden of is sprake van gewijzigde omstandigheden?
 - Kan vooringenomenheid of eigenbelang de informatie of de bron hebben beïnvloed?
 - Zijn er omstandigheden die erop kunnen wijzen dat relevante informatie ontbreekt?
 - Bestaat inconsistentie tussen de omstandigheden die de accountant al kent en de verwachtingen van deze accountant?
 - Biedt de informatie een redelijke basis om tot een conclusie te komen?
 - Kunnen uit de informatie andere redelijke conclusies worden getrokken over de vraag of de onafhankelijke uitvoering wel is gewaarborgd.
- Accountants staan open voor en zijn alert op de noodzaak tot verder onderzoek of andere actie. Professionele oordeelsvorming is immers pas mogelijk als ze alle omstandigheden in beeld hebben die daarvoor van belang zijn. Voorbeelden van andere acties zijn extra informatie opvragen voor verder onderzoek of besluiten om bepaalde informatie niet te gebruiken.

Verskil met professioneel-kritische instelling (PKI)

Alle accountants hebben een onderzoekende geest als grondhouding. Een onderzoekende geest draagt eraan bij dat de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht is gewaarborgd. Een professioneel-kritische instelling ziet toe op werkzaamheden die accountants verrichten, als zij assurance-opdrachten of bepaalde² aan assurance verwante opdrachten uitvoeren. PKI brengt mee dat accountants bij die werkzaamheden ook alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen (die het gevolg

² Of PKI verplicht is bij een aan assurance verwante opdracht, staat in de Standaard van de NV COS die voor die opdracht geldt.

zijn van fouten of fraude)³ en de informatie die gebruikt wordt bij het vormen van een oordeel, een conclusie of een feitelijke bevinding kritisch evalueren.

Artikel 5, onderdeel b (professionele oordeelsvorming) en onderdeel c (objectieve, redelijke en geïnformeerde derde)

Van de accountant wordt verlangd dat deze professionele oordeelsvorming toepast wanneer de accountant nagaat of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Dit wordt ook van de accountant gevraagd wanneer deze overweegt of een maatregel nodig is, of een noodzakelijke maatregel in de concrete omstandigheden eigenlijk wel mogelijk is en zo ja, of een toereikende maatregel voorhanden is. De accountant betreft in de overwegingen alle omstandigheden die de accountant weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Een onderzoekende geest brengt dat mee. Daarbij vraagt de accountant zich af of het eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren, wordt bewerkstelligd dat de accountant handelt in het algemeen belang: de verantwoordelijkheid van een accountant bestaat niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, derde lid, van de Wta. Iedere accountant zal zich, naast de vraag hoe de accountant de onafhankelijkheid in wezen inschat, dus telkens ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht) maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is. Daarbij dient iedere accountant zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van de fundamentele beginselen van de VGBA zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt.

Daar waar de ViO bepaalt dat sprake is van een bedreiging die leidt tot een verbod of waartegen een (al dan niet specifieke) maatregel moet worden genomen, is sprake van een onweerlegbare veronderstelling, aangezien een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde deze altijd als een bedreiging zal aanmerken.

Ook dient iedere accountant zich bewust te zijn van de maatschappelijke impact die een individuele cliënt of werkgever heeft en af te wegen welke gevolgen dit heeft op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het begrip onafhankelijkheid. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal naar verwachting de maatschappelijke relevantie van de verantwoordelijke entiteit meewegen in het oordeel van de accountant of een bepaalde omstandigheid tot een bedreiging van de onafhankelijkheid leidt.

Het is dan ook voorzienbaar dat bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden een eindverantwoordelijke accountant tot de conclusie komt dat de omstandigheden de accountant noodzaken om bij een verantwoordelijke entiteit met grote maatschappelijke relevantie zwaardere maatregelen te nemen dan bij een verantwoordelijke entiteit die deze relevantie niet heeft.

De normen in de hoofdstukken 4 tot en met 13 die niet gericht zijn op organisaties van openbaar belang gelden hierbij als minimum.

Het zou kunnen voorkomen dat de accountant tot de conclusie komt dat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde verlangt dat de accountant de onafhankelijkheid met betrekking tot de verantwoordelijke entiteit baseert op regelgeving die geldt voor organisaties van openbaar belang. De ViO kent al een dergelijke situatie voor beursgenoteerde ondernemingen die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeren (artikel 13).

³ Zie de algemene definitie van PKI, de definitie van PKI in de context van Standaard 3000A (attest-opdrachten) en de definitie van PKI in de context van Standaard 3000D (directe-opdrachten) in de Begrippenlijst van de NV COS.

Iedere accountant betreft in de professionele oordeelsvorming de omstandigheden die de accountant weet dan wel behoort te weten. Een onderzoekende geest brengt dat mee. De eindverantwoordelijke accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantseenheid verplicht is te hebben op grond van regelgeving met betrekking tot kwaliteitssystemen van accountantseenheden (voor accountantsorganisaties, accountantskantoren of accountantsafdelingen). Hoewel een gezamenlijke inspanning van de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid nodig is om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te kunnen waarborgen, is wel sprake van een ongedeelde verantwoordelijkheid. Het beleid van de accountantseenheid ontslaat de eindverantwoordelijke accountant niet van de verantwoordelijkheden op het gebied van onafhankelijkheid en omgekeerd.

Toelichting bij artikel 6

Eerste lid

Om te kunnen waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd, past de eindverantwoordelijke accountant een 'conceptueel raamwerk' toe (artikel 6 ViO). Dit is onderdeel van het toetsingskader van de ViO (Paragraaf 2.3 van de ViO). Artikel 6 van de ViO verplicht de eindverantwoordelijke accountant om omstandigheden te identificeren en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Dit proces van identificeren en beoordelen is een continu proces. Omstandigheden waarvan de derde, bedoeld in artikel 5, zou concluderen dat deze een onafhankelijke uitvoering feitelijk niet beïnvloeden, worden niet aangemerkt als bedreiging.

Een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdeheid of intimidatie. Bij het onderzoek naar eventuele bedreigingen houdt de eindverantwoordelijke accountant rekening met:

- a de verschillende personen die, naast de accountant zelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan een onafhankelijke uitvoering. Daarbij valt te denken aan bijvoorbeeld:
 - de eerder aan de verantwoordelijke partij verleende diensten en de betrekkingen met de verantwoordelijke partij vóór de benoeming tot eindverantwoordelijke accountant bij die verantwoordelijke partij;
 - de tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht aan de verantwoordelijke partij verleende en reeds overeengekomen te verlenen diensten alsmede de met de verantwoordelijke partij onderhouden (toekomstige) betrekkingen.

De aard en omvang van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden. Hoe nauwkeuriger de eindverantwoordelijke accountant de aard en omvang van eventuele bedreigingen kan vaststellen, hoe beter deze in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk de onafhankelijke uitvoering in gevaar brengen. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de eindverantwoordelijke accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen. Hierbij wordt de beoordelingsruimte beperkt door de specifieke voorschriften van de ViO en kan deze er dus nooit toe leiden dat de gebods- en verbodsbepalingen niet worden gevolgd.

Tweede en derde lid

In de hoofdstukken 3 tot en met 13 van deze verordening zijn concrete verboden en geboden opgenomen voor specifiek omschreven omstandigheden. Bepaalde omstandigheden vormen te allen tijde een dermate grote bedreiging, dat het gerechtvaardigd is om in die situatie:

- de eindverantwoordelijke accountant geheel te verbieden de assurance-opdracht uit te voeren (tweede lid); of

- de uitvoering alleen toe te staan als een specifieke maatregel, in de ViO benoemd, is genomen (derde lid, onderdeel a).

De verboden zijn ingevoerd omdat onder de genoemde omstandigheden geen enkele maatregel voldoende effectief wordt geacht om een dergelijke bedreiging te kunnen wegnemen. Een helder verbod is in deze gevallen op zijn plaats. Enkele andere omstandigheden zijn eveneens bij voorbaat als bedreiging aangemerkt maar daarvoor geldt dat de uitvoering van een assurance-opdracht in beginsel is toegestaan, mits geschikte maatregelen worden genomen. Daarbij is de keuze van de maatregel aan de eindverantwoordelijke accountant zelf overgelaten (derde lid, onderdeel b).

Overigens is het niet zo dat het ontbreken van toereikende maatregelen maakt dat een assurance-opdracht in alle gevallen gestaakt moet worden. Soms kunnen de omstandigheden zodanig beïnvloed worden dat niet langer sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Wanneer een beoogd teamlid een financieel belang houdt in de verantwoordelijke entiteit en dit een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering vormt als die persoon het financieel belang zou aanhouden, zijn er geen maatregelen mogelijk die de onafhankelijke uitvoering waarborgen. Verkoopt het beoogd teamlid het financieel belang voordat deze tot het assurance-team toetreedt, dan veranderen de omstandigheden zo dat de assurance-opdracht wel kan worden voortgezet.

Vierde lid

Als een bepaalde omstandigheid niet in deze hoofdstukken is uitgewerkt, betekent dit echter niet dat 'dus' geen sprake van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan zijn. De eindverantwoordelijke accountant dient in ieder concreet geval, dus ook in de niet in deze verordening uitgewerkte omstandigheden, alert te zijn op bedreigingen en maatregelen te nemen om een geconstateerde bedreiging weg te nemen. Dit betekent dat deze het toetsingskader ook moet toepassen in situaties die weliswaar in een van de bijzondere hoofdstukken nader zijn uitgewerkt maar waarin de bedreiging wordt veroorzaakt door bijvoorbeeld een andere persoon dan diegenen die het betreffende artikel (expliciet) benoemt.

Als de eindverantwoordelijke accountant constateert dat sprake is van een bedreiging kan deze een assurance-opdracht niet zonder meer uitvoeren en neemt de accountant, als dit mogelijk is, voortvarend maatregelen. Een maatregel is een toereikende waarborg als die maatregel ertoe leidt dat de onafhankelijke uitvoering feitelijk niet meer wordt bedreigd en derhalve de assurance-opdracht onafhankelijk kan worden uitgevoerd. Om dit te objectiveren baseert de eindverantwoordelijke accountant het oordeel op de veronderstelde visie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde met betrekking tot de voorgenomen maatregel. Om toereikend te zijn dient iedere getroffen maatregel of combinatie van maatregelen, gezien de specifieke omstandigheid, passend en geschikt te zijn.

Als de eindverantwoordelijke accountant concludeert dat geen toereikende maatregelen kunnen worden genomen om een bedreiging weg te nemen, besluit deze een assurance-opdracht niet te aanvaarden of continueren.

Toelichting bij artikel 7

Artikel 7 is te vergelijken met de in maart 2013 gepubliceerde IESBA final pronouncement '*Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code*'⁴.

⁴ De NBA bestudeert of dit artikel en eventuele andere regelingen aanpassing behoeven als gevolg van de in juli 2016 gepubliceerde *Final Pronouncement 'Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations'* van IESBA.

De invloed van reeds bestaande bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht die niet eerder in het continue proces zoals geschetst bij artikel 6 zijn geconstateerd, hangt mede af van:

- de aard en duur van de bedreiging;
- of in het kader van de assurance-opdracht sprake is van meer of eerdere bedreigingen waartegen geen toereikende maatregel is genomen;
- of de bedreiging betrekking heeft op een lid van het assurance-team en de rol die dit lid vervult binnen het assurance-team.

Wanneer er bijvoorbeeld sprake is van een verwaarloosbaar direct financieel belang dat wordt gehouden door een partner van de accountantspraktijk en aannemelijk gemaakt kan worden dat deze geen invloed heeft uitgeoefend op de assurance-opdracht, dan is daarmee de onafhankelijkheid voor de verstreken periode gewaarborgd. Uiteraard dient de partner dit financieel belang wel af te stoten.

Indien het niet mogelijk is om de maatregelen zoals gesteld in artikel 7, onderdelen a en b, te nemen, betekent dit dat de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht moet beëindigen.

De vereiste goedkeuring op de voorgestelde maatregelen door de opdrachtgever of personen belast met governance moet niet gezien worden als een verschuiving van verantwoordelijkheden over de beslissing of en onder welke voorwaarden een assurance-opdracht kan worden gecontinueerd. Dit blijft de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant.

Voor bepaalde entiteiten kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurlijk orgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder.

Het niet-tijdig onderkennen van een bedreiging kan voor de accountantsorganisatie kwalificeren als een schending als bedoeld in artikel 24 eerste lid van het Bta.

Toelichting bij artikel 8

Dit artikel is van toepassing op assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een organisatie van openbaar belang (hierna ook afgekort tot: oob).

Als een assurance-opdracht betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een nader bepaalde groep van gebruikers, is de hiermee samenhangende reikwijdte en uitstraling minder vergaand dan bij een assurance-opdracht die betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een niet-nader bepaalde groep van gebruikers. Daarnaast heeft de eindverantwoordelijke accountant of accountantseenheid, omdat bekend is wie de beoogde gebruikers zijn, de mogelijkheid om vooraf met deze groep van gebruikers te communiceren over het doel en de beperkingen van het assurance-rapport alsmede over de onafhankelijkheidsregels die zijn toegepast, en hen expliciet te laten bevestigen dat zij hiermee akkoord gaan.

De kennis bij de gebruikers over de aard en reikwijdte van de assurance-opdracht en de mogelijkheid met de gebruikers vooraf te communiceren maakt dat de kans op een bedreiging van de onafhankelijkheid in schijn bij deze opdrachten lager is. Daarom is het onder voorwaarden toegestaan om bij de identificatie en beoordeling van bedreigingen ten aanzien van een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een organisatie van openbaar belang een verlicht regime te hanteren.

Dit verlichte regime houdt in dat de *afwijkende* en *aanvullende* bepalingen in de ViO die gelden voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang niet op deze assurance-opdracht van toepas-

sing zijn. Uiteraard blijven de overige artikelen wel van toepassing, waarbij de assurance-opdracht wordt benaderd als een assurance-opdracht bij een niet-oob.

Onderstaande tabel geeft weer welke artikelen een eindverantwoordelijke accountant wel en niet moet toepassen op een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een oob die de accountant uitvoert onder de voorwaarden van artikel 8 ViO.

Welke artikelen wel of niet toepassen als eindverantwoordelijke accountant		
	Buiten werking gesteld	Toepassen
Samenloop van dienstverlening	21 en 22	19 en 20
Langdurige betrokkenheid	29	28
Voormalige collega werkzaam	41	38, 39 of 40

Artikelen die uitsluitend van toepassing zijn op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang komen in deze tabel niet voor. Het is immers niet mogelijk een wettelijke controle ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers uit te voeren.

Toelichting bij artikel 9

Artikel 9 is niet van toepassing op artikel 16 ViO met betrekking tot de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle en een niet-controledienst bij een organisatie van openbaar belang. De extraterritoriale werking als bedoeld in artikel 9 is namelijk in artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening (rechtstreekse werking) geregeld en in artikel 16 zelf. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 16. Anders dan in die artikelen maakt artikel 9 geen onderscheid naar het buitenland binnen de Europese Economische Ruimte (EER) en daarbuiten.

In onderstaand schema is de extraterritoriale werking van de ViO weergegeven.

Extraterritoriale werking			
		Verbonden derde van de verantwoordelijke partij	
		Nederland	Buitenland
Network Accountants-eenheid	Nederland	✓	✓
	Buitenland	✓	✗

De ViO is ook van toepassing bij het beoordelen van betrekkingen van een Nederlands onderdeel van het netwerk dat werk doet voor een buitenlandse verbonden derde. Bovendien is de ViO (indirect) van toepas-

sing als een buitenlands onderdeel van het netwerk in Nederland werk doet voor een Nederlandse verbonden derde of de verantwoordelijke entiteit.

Bij het beoordelen van betrekkingen van een buitenlands onderdeel van het netwerk met een buitenlandse verbonden derde moet de eindverantwoordelijke accountant zich ervan overtuigen dat in het betreffende land de Code of Ethics wordt toegepast of regelgeving die minimaal gelijkwaardig hieraan is. Het kan zijn dat een groepsopdracht grensoverschrijdend moet worden uitgevoerd. Artikel 9 van de ViO heft het onderscheid tussen buitenlandse netwerkonderdelen en in het buitenland gevestigde accountantspraktijken die geen netwerkonderdeel zijn op. Ook in het buitenland gevestigde accountantspraktijken die geen netwerkonderdeel zijn mogen lokale regelgeving toepassen als dat tenminste gelijkwaardig is aan de CoE.

Toelichting bij artikel 10

Eerste en tweede lid

Niet alleen betrekkingen met de verantwoordelijke entiteit kunnen tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering leiden, ook bij betrekkingen met een aan de verantwoordelijke entiteit verbonden derde kan sprake zijn van een bedreiging. De eindverantwoordelijk accountant dient hier bij de toepassing van het toetsingskader rekening mee te houden.

Internationaal gelden met betrekking tot accountantsregelgeving verschillende definities van verbonden derde. In de Code of Ethics heeft de definitie betrekking op de moeder, de dochters en de zustermaatschappijen. De Europese regelgeving gaat uit van de invloed van betekenis of feitelijke beleidsbepalende invloed. In de ViO is aangesloten bij de Europese regelgeving. Hierdoor zien omstandigheden en bedreigingen met betrekking tot verbonden derden in beginsel niet toe op zustermaatschappijen van de verantwoordelijke entiteit.

Derde lid

Door de beperking in de scope van verbonden derde voor de werking van artikel 21 ViO en artikel 22b ViO is, waar mogelijk, voor artikel 21 en artikel 22b voor de kring van verbonden derde aangesloten bij de definitie van 'gelieerde entiteit' (artikel 24b lid 3 Wet toezicht accountantsorganisaties). Het wordt in beginsel onwenselijk geacht om voor artikel 21 en artikel 22b voor een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is een ruimere kring van verbonden derde van toepassing te verklaren dan op organisaties van openbaar belang. Door deze beperking in de scope van verbonden derde in artikel 21 ViO en artikel 22b ViO sluiten deze bepalingen beter aan bij de kring van 'related entities' die de Code of Ethics hanteert.

De artikelen 21 en artikel 22b zijn niet van toepassing als de non-assurancedienst die verricht wordt voor een verbonden derde geen materiële invloed heeft op het assurance-object van de verantwoordelijke entiteit en de verbonden derde:

- a een natuurlijk of rechtspersoon is die invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de verantwoordelijke entiteit en geen beleidsbepalende invloed heeft (upstream);
- b een huishouding is waarin de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid en geen beleidsbepalende invloed heeft (downstream).

Ter verduidelijking is getracht om voorgaande middels twee voorbeelden te illustreren dat zonder deze aanvullende bepaling een (ongewenst) verschil ontstaat in de reikwijdte tussen een beursgenoteerde onderneming oob en een beursgenoteerde onderneming niet-oob:

Voorbeeld 1 - Downstream

Als een accountantspraktijk een non-assurancedienst levert aan een vennootschap waarin de verantwoordelijke entiteit (oob) een 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) valt deze vennootschap niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit', aangezien de verantwoordelijke entiteit geen overheer-

sende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit heeft. Als een accountantspraktijk een non- assurancedienst levert aan een vennootschap waarin de verantwoordelijke entiteit (beursgenoteerde onderneming die geen oob is) een 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) valt deze vennootschap wel onder de kring van 'verbonden derde', aangezien de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit. In artikel 21 ViO is geen sprake van materiële invloed en ontstaat een verschil in de beoordeling van de onafhankelijkheid. Daarom is de kring van verbonden derde voor toepassing van artikel 21 ViO beperkt.

Voorbeeld 2 – Upstream

Als een accountantspraktijk een non- assurancedienst levert aan een vennootschap die 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) in de verantwoordelijke entiteit (oob) valt deze vennootschap niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit', aangezien de verantwoordelijke entiteit wel invloed van betekenis heeft maar geen overheersende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit. Als een accountantspraktijk een non- assurancedienst levert aan een vennootschap die 25% aandelenbelang heeft (en hiermee invloed van betekenis) in de verantwoordelijke entiteit, zijnde een beursgenoteerde onderneming maar geen oob, valt deze vennootschap onder de kring van 'verbonden derde', aangezien de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit. Dat geen sprake is van overheersende zeggenschap of centrale leiding over de verantwoordelijke entiteit is daarbij niet van belang.

Tussen de kring van verbonden derde (artikel 10 ViO) en de kring van 'gelieerde entiteit' (artikel 24b lid 3 Wta) bestaat voor toepassing van artikel 21 ViO en artikel 22b ViO een afwijking. Onder de kring van verbonden derde valt ook de natuurlijk persoon die feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke entiteit, waarbij deze natuurlijk persoon niet onder de definitie van 'gelieerde entiteit' valt.

Toelichting bij artikel 11

Een accountantseenheid moet waarborgen in de organisatiestructuur treffen om de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen. De verschillende regelingen met betrekking tot kwaliteitsystemen schrijven daartoe (minimum)eisen voor.

Voor de bij een assurance-opdracht betrokken intern of overheidsaccountant speelt de bestuursstructuur van de werkgever of overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van maatregelen tegen bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Als mogelijke maatregelen in de bestuursstructuur gelden onder andere:

- het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever of overheidsinstelling;
- het betrekken van de audit-commissie bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden en het door hen kennismaken van de bevindingen van de intern of overheidsaccountant;
- het door de intern of overheidsaccountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en indien van toepassing de rekening-commissie van gemeenten en provincies.

De intern of overheidsaccountant die eindverantwoordelijk is voor een assurance-opdracht gaat zorgvuldig na of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen een onafhankelijke uitvoering te kunnen waarborgen. Bij de analyse van de infrastructuur kunnen onder meer de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de (interne) jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een assurance-opdracht omtrent de aanwezige maatregelen van risk management en interne controle aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden;
- het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- voldoende opgeleid en deskundig personeel;
- of een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern of overheidsaccountant die is belast met de controle van de (interne) jaarrekening.

Toelichting bij artikel 12

Door (onderbouwd) vast te leggen welke bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering zijn onderkend en welke maatregelen zijn genomen om die bedreigingen weg te nemen, is een eindverantwoordelijke accountant in staat om hier in een later stadium op terug te vallen en, indien noodzakelijk, aan derden verantwoording af te leggen. In dit artikel worden de minimale vereisten van vastlegging weergegeven. Het staat de eindverantwoordelijke accountant vrij om overige overwegingen ten aanzien van onafhankelijkheid vast te leggen, als de accountant meent dat dit van belang is voor een eventuele verantwoording naar derden toe of anderszins behulpzaam kan zijn.

NB De Europese verordening (rechtstreekse werking) omvat documentatievereisten voor een wettelijke controle van jaarrekeningen (financiële overzichten) bij een organisatie van openbaar belang (*zie in het bijzonder artikel 6 Voorbereiding van de wettelijke controle en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid*).

Toelichting bij artikel 13

In dit artikel wordt aangegeven welke bepalingen in de ViO die gelden voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang van overeenkomstige toepassing zijn op een assurance-opdracht bij een beursgenoteerde onderneming die niet als een organisatie van openbaar belang kwalificeert.

De definitie van organisatie van openbaar belang heeft geen betrekking op beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de EER zijn genoteerd. Denk hierbij aan een Nederlandse vennootschap die op de beurs van Moskou is genoteerd. Onder de Code of Ethics zijn op alle beursgenoteerde ondernemingen dezelfde bepalingen van toepassing.

Maatschappelijk lijkt het niet uit te leggen dat de onafhankelijkheidsvereisten van de accountant verschillen, terwijl de belangen vergelijkbaar zijn. Daarom zijn in de ViO de bedoelde beursgenoteerde ondernemingen gelijkgesteld met organisaties van openbaar belang.

Toelichting bij artikel 14

Wanneer sprake is van een fusie tussen de verantwoordelijke partij met een andere onderneming, de verantwoordelijke partij een onderneming overneemt of de verantwoordelijke partij door een andere onderneming wordt overgenomen, dient de eindverantwoordelijke accountant te beoordelen of als gevolg van de fusie of overname omstandigheden zijn ontstaan die tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht leiden.

Met fusies en overnames wordt bedoeld op de samenvoeging van afzonderlijke ondernemingen in één economische entiteit. Het begrip fusie heeft veelal betrekking op juridische of fiscale aspecten van de wijze waarop de overname tot stand wordt gebracht (aandelenfusie, bedrijfsfusie, juridische fusie). Voor de toepassing van de ViO moet een fusie gezien worden als een overname of samensmelting van belangen.

Overnames en samensmeltingen van belangen kunnen verschillende verschijningsvormen hebben die worden ingegeven door juridische, fiscale of andere overwegingen. Voorbeelden van verschijningsvormen zijn aandelentransacties, activa/passiva transacties of juridische fusies. De transactie kan worden gerealiseerd door uitgifte van aandelen, door betaling in contanten of een combinatie daarvan of door oprichting van een nieuwe entiteit.

Het is afhankelijk van de aard van de betrekking die tot een bedreiging leidt en de doorlooptijd van de fusie of overname of het redelijkerwijs mogelijk is de betrekking voor de effectieve datum van de fusie te beëindigen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als de assurance-opdracht al in een vergevorderd stadium is en een andere accountant niet in staat is de opdracht over te nemen voordat de fusie is geëffectueerd.

Om in het kader van fusies en overnames het begrip ‘zo spoedig mogelijk’ te kwantificeren sluit deze verordening aan bij de in de herziene Achtste Richtlijn gestelde termijn van drie maanden.

Toelichting bij artikel 15

Het kan in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van de ViO. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen. In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Om te kunnen kwalificeren als zwaarwegend maatschappelijk belang dient een omstandigheid buiten invloed van de accountantseenheid, de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke partij om te zijn ontstaan. Ook dient de eindverantwoordelijke accountant alert te zijn op omstandigheden die kunnen leiden tot een zwaarwegend maatschappelijk belang wanneer deze niet tijdig worden geadresseerd.

Hoofdstuk 3 Samenloop van dienstverlening bij een oob waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

De relatie tussen hoofdstuk 3 en hoofdstuk 4 wordt in onderstaand schema weergegeven. Indien een verantwoordelijke entiteit zowel een wettelijke controle als een andere dienst bij een organisatie van openbaar belang uitvoert, is hoofdstuk 3 van toepassing.

Werkingsfeer hoofdstuk 3 en 4

Samenloop dienstverlening

		Aard assurance-opdracht	
		Wettelijke controle	Overige
Assurance-opdracht bij	Oob	3	4
	Niet oob	4	4

Toelichting bij artikel 16

Algemeen

Artikel 16 regelt de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met andere diensten dan controlediensten. Dit artikel is uitsluitend van toepassing op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Dit artikel is niet van toepassing is op een wettelijke controle bij een beursgenoteerde onderneming die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeert (artikel 16 is van artikel 13 uitgesloten).

Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met andere diensten bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over:

- artikel 5 van de Europese verordening;
- artikel 24b van de Wta; en
- artikel 16 van de ViO.

Wat artikel 24b van de Wta regelt voor een accountantsorganisatie, regelt artikel 16 voor een eindverantwoordelijke accountant maar via een andere weg: het verbiedt de uitvoering van een wettelijke controle, als een andere dienst dan een controledienst wordt verleend.

De nationale wetgeving is strenger dan artikel 5 van de Europese verordening. Dit is mogelijk vanwege de lidstaattoptie in de Europese verordening. Hierdoor zijn bij een organisatie van openbaar belang naast een wettelijke controle alleen 'controlediensten' toegestaan. Met het 'in aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening' wordt tot uitdrukking gebracht dat een beroep op de lidstaattoptie wordt gedaan (artikel 16, eerste en tweede lid). In artikel 24b van de Wta is dit op eenzelfde wijze geformuleerd. Het begrip controledienst als bedoeld in artikel 24b van de Wta wordt in artikel 1 van de ViO (definities) nader ingevuld (zie de toelichting op de definitie van controledienst).

Het begrip 'gelieerde entiteit is in artikel 24b, derde lid, van de Wta gedefinieerd. De definitie luidt:

- a *'de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang; en*
- b *iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop*

een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.'

De Staat der Nederlanden is geen gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, van de Wta. Dat staat in artikel 24b, vierde lid, van de Wta. Hierdoor valt een samenloop van dienstverlening aan de Staat der Nederlanden ook niet onder artikel 16 ViO.⁵ Het begrip gelieerde entiteit is toegelicht in de Memorie van Toelichting op de Wijzigingswet financiële markten 2015 (Kamerstukken 2013-2014, 33918, nr. 3, blz. 75)^{6 7}. Voor de invulling van dit begrip is aansluiting gezocht bij artikel 2:406, eerste en tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek inzake de geconsolideerde jaarrekening. Naast het begrip gelieerde entiteit kent de ViO ook het begrip 'verbonden derde'. Het begrip gelieerde entiteit wordt alleen in artikel 16 gebruikt. In alle andere gevallen is het begrip verbonden derde van toepassing.

Artikel 16 gebruikt, net als in artikel 24b van de Wta, het begrip 'lidstaat'. Nadrukkelijk wordt erop gewezen dat voor de toepassing van dit artikel hieronder alle staten in de Europese Economische Ruimte vallen (lidstaten Europese Unie, IJsland, Noorwegen en Liechtenstein).

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te gebruiken. Dit begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

Eerste lid, aanhef en onderdeel a

Deze bepaling verbiedt een eindverantwoordelijke accountant om een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uit te voeren, als de accountantsorganisatie andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, van de Wta verleent aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit.

Eerste lid, aanhef en onderdelen b en c

Het eerste lid heeft dezelfde extraterritoriale werkingssfeer als artikel 24b, tweede lid, van de Wta. Dit laatste artikel ontleent deze extraterritoriale aspecten aan artikel 5 van de Europese verordening.

Het eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 3, heeft betrekking op de situatie waarin een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan controlediensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta die buiten de Europese Economische Ruimte is gevestigd.

Het eerste lid, aanhef en onderdeel c, heeft betrekking op de situatie waarin een buiten Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan controlediensten verleent aan een organisatie van openbaar belang in Nederland of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, van de Wta die in Nederland is gevestigd.

5 Artikel 24b, derde lid, moet samen met het vierde lid worden gelezen. De verwijzing naar artikel 24b, derde lid, van de Wta omvat dus ook het vierde lid.

6 'In het derde lid is geregeld wat onder gelieerde entiteiten moet worden verstaan. Hiervoor is aansluiting gezocht bij artikel 2:406, eerste en tweede lid, BW inzake de geconsolideerde jaarrekening. Als gelieerde entiteiten worden aangemerkt het hoofd van de groep of het groepsdeel waar de OOB deel van uitmaakt alsmede andere rechtspersonen en vennootschappen die overheersende zeggenschap kunnen uitoefenen op of centrale leiding hebben over de OOB. Dat betekent dat naast het hoofd van de groep ook tussenhoudstermaatschappijen als gelieerde entiteiten kwalificeren. Daarnaast worden als gelieerde entiteiten aangemerkt de dochtervennootschappen van de OOB, andere groepsmaatschappijen die onder de OOB vallen en alle andere vennootschappen en rechtspersonen waarop de OOB zelf overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft. Dit houdt in dat (klein)dochtermaatschappijen ook onder de reikwijdte van het begrip «gelieerde entiteiten» vallen. Ook «special purpose vehicles» worden aangemerkt als gelieerde entiteiten voor zover zij aan de in onderdeel a of b gestelde voorwaarden voldoen. Voor de toepassing van artikel 24b wordt de Staat op grond van het vierde lid niet aangemerkt als een gelieerde entiteit, ook als de Staat (overheersende) zeggenschap kan uitoefenen op een OOB. De Staat houdt, ter behartiging van het algemeen belang en al dan niet voor een tijdelijke duur, deelnemingen in verschillende entiteiten. Het zou onwenselijk zijn als de verschillende onderdelen van de Staat geen diensten zouden kunnen afnemen van de accountantsorganisaties die de wettelijke controles verrichten bij deze entiteiten.

Artikel 16 heeft geen betrekking op de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk *in Nederland*, in een *andere lidstaat* of land *buiten de Europese Economische Ruimte* andere werkzaamheden dan controlediensten verricht bij een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta met rechtspersoonlijkheid in een land *buiten de Europese Economische Ruimte*. Die situatie valt namelijk rechtstreeks onder de werkingssfeer van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening. In die situatie mag een eindverantwoordelijke accountant een wettelijke controle alleen uitvoeren, als deze - samengevat - maatregelen neemt die de onafhankelijke uitvoering waarborgen onder de bedreigingen voor de onafhankelijkheid die met deze diensten samenhangen. Betrokkenheid bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit en de volgende diensten zijn in geen enkel geval toegestaan:

- diensten die het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit inhouden;
- boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten; en
- het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen.

Nadrukkelijk wordt aanbevolen de tekst van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening erop na te slaan.

Tweede lid

Het tweede lid heeft betrekking op de situatie waarin een netwerkonderdeel buiten Nederland diensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta die gevestigd is buiten de Europese Economische Ruimte. Het tweede lid verbiedt de uitvoering van een wettelijke controle, als een eindverantwoordelijke accountant niet vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die dienstverlening en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. Omwille van de duidelijkheid is ervoor gekozen deze situatie in artikel 16 zelf te regelen (van artikel 9 van de ViO uitgesloten). Artikel 5 van de Europese verordening en artikel 24b van de Wta regelen deze situatie niet.

Artikel 16 regelt vooralsnog niet de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk dat buiten Nederland maar binnen de Europese Economische Ruimte is gevestigd, andere diensten dan een wettelijke controle verleent aan een gelieerde entiteit in de zin van artikel 24b, derde lid, van de Wta die buiten Nederland maar binnen de Europese Economische Ruimte is gevestigd (is ook niet in artikel 24b van de Wta geregeld). De NBA gaat er voorlopig vanuit dat in deze situatie artikel 5 van de Europese verordening onverminderd van toepassing is. De verschillende lidstaten en de Europese Commissie zijn nog in overleg over een uniforme uitleg om in Europees verband tot meer convergentie te komen bij de toepassing van artikel 5 van de Europese verordening.

Onderstaande tabel is een schematische weergave van de (internationale) werking van artikel 16 en artikel 5 van de Europese verordening. De tabel beoogt inzichtelijk te maken welk recht van toepassing is op de situatie waarin:

- een accountantsorganisatie (in Nederland) andere diensten dan controlediensten verleent aan een organisatie van openbaar belang (in Nederland) of haar gelieerde entiteiten in Nederland of het buitenland;
- netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie in Nederland of het buitenland andere diensten dan controlediensten verlenen aan een organisatie van openbaar belang (in Nederland) of haar gelieerde entiteiten in Nederland of het buitenland.

Het 'buitenland' is onderverdeeld in lidstaten (dit zijn de lidstaten van de Europese Unie en daarnaast IJsland, Noorwegen en Liechtenstein) en overige landen. Onder overige landen worden landen buiten de Europese Economische Ruimte verstaan.

Met de aanduiding 'upstream' en 'downstream' bedoelen we:

- *upstream*: dit zijn de gelieerde entiteiten, bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, van de Wta (zie hiervoor);
- *downstream*: dit zijn de gelieerde entiteiten, bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, van de Wta (zie hiervoor).

Internationale werking Artikel 16

	Organisatie van openbaar belang en haar gelieerde entiteiten						
	oob	Nederland Upstream	Nederland Downstream	Lidstaat Upstream	Lidstaat Downstream	Overige landen Upstream	Overige landen Downstream
Accountants-organisatie	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a	16 1a
Netwerk Accountantseenheid							
Nederland	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	16 1b	5 lid 5 EU-V
Buitenland							
Lidstaat	16 1c	16 1c	16 1c	EU	EU	16 2	5 lid 5 EU-V
Overige landen	16 1c	16 1c	16 1c	EU	EU	16 2	5 lid 5 EU-V

Derde lid

Artikel 16 heeft dezelfde werking in tijd als artikel 5 van de Europese verordening. Als in de periode(n), bedoeld in het derde lid, andere diensten dan controlediensten zijn of worden verleend, dan is het niet toegestaan een wettelijke controle uit te voeren. Ondanks de rechtstreekse werking van artikel 5 van de Europese verordening, wordt dit ook in artikel 16 zelf geregeld. Daarmee wordt verduidelijkt dat voor de periodes waarop artikel 16 betrekking heeft, niet wordt teruggevallen op artikel 3, derde lid.

Let op. Artikel 3 blijft relevant voor zogenaamde transitiewerkzaamheden. Op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, is onafhankelijkheid vereist gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd. Transitiewerkzaamheden met betrekking tot een wettelijke controle die worden uitgevoerd voorafgaand aan de eerste verantwoordingsperiode die wordt gecontroleerd, lijken buiten de werkingssfeer van artikel 5 van de Europese verordening en daarmee buiten artikel 16 te vallen. De Europese verordening is niet duidelijk hierover. De NBA interpreteert de Europese verordening zo dat transitiewerkzaamheden in het licht van de algemene onafhankelijkheidsregels in de Europese regelgeving⁸ moeten worden gezien. Dit wil zeggen dat op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b, onafhankelijkheid is vereist en aan de hand van het toetsingskader van de artikelen 5 en 6 moet worden beoordeeld of de onafhankelijke uitvoering is gewaarborgd of maatregelen nodig zijn.

Voor wat betreft de samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met diensten als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening geldt een extra periode. Diensten als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening zijn: *'het ontwikkelen en ten uitvoer*

⁸ Zoals opgenomen in de Achtste richtlijn en onverkort gehandhaafd in de wijzigingsrichtlijn.

leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen. Het is dus verboden een wettelijke controle te verrichten als de hier bedoelde diensten op het gebied van interne controle:

- worden verricht in de verantwoordingsperiode tot en met het uitbrengen van de controleverklaring; of
- zijn verricht in het boekjaar dat onmiddellijk aan de verantwoordingsperiode voorafgaat.

Hoofdstuk 4 Samenloop dienstverlening bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Toelichting bij artikelen 17 tot en met 22

Hoofdstuk 4 van de ViO geeft aan wanneer een non-assurancedienst een bedreiging vormt voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarbij een (al dan niet specifieke) maatregel nodig is of de uitvoering van een assurance-opdracht niet is toegestaan (verbod).

Accountantseenheden of andere onderdelen van het netwerk leveren vanwege hun expertise traditioneel een breed scala aan non-assurancediensten aan verantwoordelijke entiteiten. Deze vorm van dienstverlening kan echter door het risico van zelftoetsing, eigenbelang, vertrouwdeheid en belangenbehartiging de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit bedreigen.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces om tot een oordeel over het assurance-object te kunnen komen. Hierbij valt te denken aan onderwerpen zoals:

- het van toepassing zijnde normenstelsel;
- de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaarden;
- de van toepassing zijnde toelichtingsvereisten;
- de geschiktheid van de door de verantwoordelijke partij gehanteerde interne beheersingsmaatregelen en methoden;
- vragen en adviezen van vaktechnische aard; en
- het voorstellen van correctieboekingen.

Deze zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht.

Voordat een eindverantwoordelijke accountant de uitvoering van een assurance-opdracht accepteert, beoordeelt deze of het leveren van de non-assurancedienst een bedreiging oplevert. Elke bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarvan de eindverantwoordelijke accountant weet of behoort te weten dat die ontstaat als gevolg van de samenloop van dienstverlening wordt in de professionele oordeelsvorming meegenomen. Als een bedreiging niet door een maatregel kan worden weggenomen, kan de samenloop van dienstverlening niet plaatsvinden. Het voorgaande geldt mutatis mutandis voor de situatie waarin de uitvoering van een assurance-opdracht wordt overwogen voor een entiteit waarbij reeds een non-assurancedienst wordt uitgevoerd.

Een non-assurancedienst is elke dienst die niet kwalificeert als een assurance-opdracht zoals verwoord in artikel 1 van de ViO. Voorbeelden van non-assurancediensten zijn:

- administratieve dienstverlening;
- ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem;
- dienstverlening op het gebied van waardebepaling;
- dienstverlening op het terrein van interne controle;
- juridische dienstverlening;
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor een verantwoordelijke entiteit

- interim-management;
- corporate finance dienstverlening;
- het tijdelijk ter beschikking stellen van personeel.

In NBA-handreiking 1131 *Toepassing van de ViO* zijn voorbeelden van de toepassing van de ViO nader uitgewerkt.

Bij (overwegingen tot) acceptatie of start van de uitvoering van de non-assurancedienst is het niet altijd mogelijk alle toekomstige ontwikkelingen en effecten in te schatten. Van de eindverantwoordelijke accountant wordt, in lijn met de ViO, verwacht dat als uitgangspunt wordt gehanteerd wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht (artikel 5 ViO). Bovendien zal ook gedurende de uitvoering van de non-assurancedienst moeten worden gezien of zich ontwikkelingen of effecten voordoen die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen bedreigen.

Of een non-assurancedienst niet in combinatie met een assurancedienst mag worden uitgevoerd hangt af van de uitkomst van de toepassing van de artikelen 17 tot en met 22b.

Telkens wanneer sprake is van samenloop van dienstverlening, dient de eindverantwoordelijke accountant de artikelen 18 tot en met 20a van de ViO in beschouwing te nemen. Indien sprake is van samenloop van dienstverlening bij een organisatie van openbaar belang waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd, dan zullen daarnaast de artikelen 21 tot en met 22b van de ViO beoordeeld moeten worden. In geval van samenloop van dienstverlening zal de uitkomst van het in beschouwing nemen van deze artikelen leiden tot één van drie volgende opties:

- 1 samenloop dienstverlening is toegestaan;
- 2 samenloop dienstverlening is niet toegestaan (verboden); of
- 3 samenloop dienstverlening is toegestaan waarbij een of meer, al dan niet specifiek voorgeschreven, maatregelen zijn vereist.

Indien uit de beschouwing van de artikelen van 18 tot en met 20 van de ViO blijkt dat maatregelen zijn vereist, kunnen dit door de accountant nader te bepalen maatregelen zijn (bijvoorbeeld artikel 19 ViO). Bij de nader te bepalen maatregelen zal de accountant zich steeds moeten afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beoogde maatregelen aanvaardbaar en toereikend zal vinden.

In de toelichting bij deze artikelen zijn de geldende hoofdregels nader uiteengezet inzake de samenloop van dienstverlening. In een NBA-handreiking vindt nadere uitwerking van de toepassing van ViO plaats.

Paragraaf 4.1 Algemeen

Toelichting bij artikel 17

De samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met overige dienstverlening bij een organisatie van openbaar belang valt onder artikel 16 van de ViO.

Toelichting bij artikel 18

Het door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk nemen van beslissingen namens of participeren in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit creëert een bedreiging als gevolg van eigenbelang en zelftoetsing. Daarnaast bestaat het risico van vertrouwdsheid omdat de accountantseenheid te veel in verband wordt gebracht met de standpunten en belangen van het management van de verantwoordelijke entiteit. Op grond van artikel 18 van de ViO is het daarom in die situatie niet toegestaan een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit.

Het management van een entiteit verricht vele activiteiten met als doel de entiteit zodanig aan te sturen dat de belangen van de stakeholders worden gediend. Het is niet mogelijk elke verantwoordelijkheid die

bij het management ligt nader te specificeren. Onder deze verantwoordelijkheden vallen in ieder geval het nemen van belangrijke beslissingen omtrent de aankoop, de strategische aanwending en de beheersing van personele, financiële, fysieke en immateriële middelen. Dit betekent dat betrokkenheid door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk bij besluitvorming die normaliter door het management van de verantwoordelijke entiteit zou moeten plaatsvinden en waarvoor het management ook de verantwoordelijkheid draagt, niet is toegestaan. Om een dergelijke betrokkenheid te voorkomen is het noodzakelijk dat het management ook daadwerkelijk over voldoende kennis en ervaring beschikt om die verantwoordelijkheid te dragen en de afwegingen die ten grondslag liggen aan de besluitvorming en het gevormde besluit te maken of te doorgronden.

De accountant dient zich te realiseren dat gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit meebrengt dat de accountant al snel betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces. De accountant zal in het geval van gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit moeten beoordelen of maatregelen mogelijk zijn om te voorkomen dat de accountant bij het besluitvormingsproces betrokken raakt of lijkt te raken. Van belang is dat de verantwoordelijke entiteit uiteindelijk zelfstandig de beslissing neemt.

Routinematige handelingen en handelingen van verwaarloosbare betekenis vallen over het algemeen niet onder deze taken. De accountant zou wel een bijdrage kunnen leveren aan het besluitvormingsproces door het management, door een objectieve weergave van de verschillende mogelijkheden voor te leggen aan het management van de verantwoordelijke entiteit zodat deze een besluit kan nemen.

De accountant zal zich bij de afweging van betrokkenheid bij de besluitvorming moeten afvragen wat een objectieve derde hiervan zou kunnen vinden. De accountant zal moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen bij de besluitvorming betrokken te worden.

Artikel 18 lid c gaat over het namens de verantwoordelijke entiteit en niet als accountant rapporteren aan de met governance belaste personen. Het gaat hier om een functie waarin invloed op het assurance-object kan worden uitgeoefend. In de praktijk zal dit betekenen dat het verboden is namens het management of het bestuur te rapporteren.

Onder aangelegenheden met betrekking tot het assurance-object vallen zowel aangelegenheden 'over' het assurance-object als aangelegenheden die betrekking hebben op het assurance-object, zoals bijvoorbeeld het rapporteren over tussentijdse cijfers.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 18 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- diensten op het gebied van een onderdeel van de interne beheersing dat van materiële invloed is op het assurance-object en waarbij managementtaken worden uitgevoerd, bijvoorbeeld als de verantwoordelijke entiteit niet haar verantwoordelijkheid bevestigt voor het ontwerp, de implementatie en de instandhouding van de interne beheersing;
- diensten met betrekking tot ontwerp en implementatie van een informatiesysteem dat van materiële invloed is op het assurance-object terwijl managementtaken niet door de verantwoordelijke entiteit wordt vervuld, bijvoorbeeld als het management van de verantwoordelijke entiteit nalaat de deugdelijkheid van het ontwerp en het resultaat van de implementatie van het informatiesysteem te evalueren.

Toelichting bij artikel 18a

Artikel 18a is niet bedoeld om een algeheel verbod op te leggen voor alle fiscale diensten of voor een maatschappelijk debat over fiscale dienstverlening met het oog op belastingvermindering. Artikel 18a ziet toe op een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging en/ of uit hoofde van zelftoetsing bij het verlenen van een fiscale dienst of het voorstellen van een fiscale transactie door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en aan de dienst of transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt. Als de fiscale dienst of de voorgestelde fiscale transactie geen invloed heeft op het assurance-object is dit artikel niet van toepassing. De ViO verbiedt als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een fiscale dienst verleent of heeft verleend of een transactie voorstelt of heeft voorgesteld waaraan geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.

Samenloop van dienstverlening heeft als risico dat een eventueel controversieel fiscaal advies of controverse voorgestelde transactie waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt in het eigen netwerk wordt goedgekeurd. Daarbij is sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing en dat is niet wenselijk.

Het blijft echter wel mogelijk een assurance-opdracht te verrichten bij een verantwoordelijke entiteit waarin fiscalisten van buiten de accountantseenheid en buiten het eigen netwerk transacties adviseren of voorstellen waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt. In dat geval is namelijk geen sprake van een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing.

Het verbod is niet van toepassing als met betrekking tot de fiscale dienst of de transactie een pleitbaar standpunt wordt ingenomen. Een pleitbaar standpunt is een standpunt:

- gebaseerd op een pleitbare uitleg van het recht; en
- in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door de belastingplichtige gedane aangifte juist was.

Een pleitbaar standpunt ontstaat als er op het moment van het doen van de aangifte aan de hand van bijvoorbeeld de rechtsbronnen, jurisprudentie, literatuur en gewoonterecht die de belastingrechter gebruikt om diens beslissing over het belastinggeschied te nemen, verschillende interpretaties of toepassingen van het recht mogelijk zijn. In dit geval mogen dergelijke standpunten worden ingenomen, omdat de interpretatiewijze algemeen geaccepteerd is. Als een ruling met de Belastingdienst is overeengekomen zal (veelal) sprake zijn van een pleitbaar standpunt.

Paragraaf 4.2 Aanvullende bepalingen voor assuranceopdrachten bij verantwoordelijke entiteiten die geen oob zijn en niet beursgenoteerd zijn

Toelichting bij artikel 19

Of een non-assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object hangt af van de feiten en omstandigheden. Het is hierbij niet leidend of de non-assurance-dienst betrekking heeft op een materieel onderdeel van het assurance-object.

Bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed neemt de eindverantwoordelijke accountant het effect (kwantitatief of kwalitatief) in ogenschouw dat de non-assurance dienst heeft of kan hebben op het assurance-object. Als de uitkomsten van een non-assurance dienst een zodanige impact kunnen hebben op het assurance-object dat, redelijkerwijs kan worden verwacht dat beslissingen die gebruikers op basis van het assurance-object nemen daardoor worden beïnvloed, heeft de non-assurance dienst materiële invloed. Dit betekent onder meer dat als de non-assurancedienst resulteert in het assurance-object zelf, dan wel in een materiële post in het assurance-object, sprake is van materiële invloed.

De aard en omvang van de dienst zijn derhalve bepalende factoren bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed. De accountant zal bij de afwegingen de volgende aspecten, in onderstaande volgorde, betrekken:

- 1 Zijn de aard en de omvang van de non-assurancedienst bekend?
- 2 Zijn de aard en de omvang van het assurance-object bekend?
- 3 Resulteert de non-assurancedienst in het gehele assurance-object of in een materieel onderdeel van het assurance object?

Bij een bevestigende conclusie bij het derde punt is sprake van materiële invloed.

In de situatie van materiële invloed zullen derhalve minimaal maatregelen getroffen moeten worden waarmee de bedreiging van het risico van zelftoetsing wordt weggenomen. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Zal die derde de voorgenen maatregel(en) toereikend vinden?

Het inboeken van één factuur zal bijvoorbeeld minder gauw kwalificeren als materiële invloed dan het inboeken van alle facturen die met een onderdeel van het assurance-object samenhangen.

Ook de uitkomst van de non-assurance-dienst is op zichzelf niet bepalend. Stel dat de accountantseenheid naast een assurance-opdracht een waardering van een pand uitvoert. Ook als de uitkomst van de waardering aangeeft dat geen impairment van het pand nodig is, is deze uitkomst wel van materiële invloed geweest als de waardering en toelichting omtrent dit pand onderdeel is van het assurance-object.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantseenheid belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken. De accountant zal een vastlegging maken van dit overleg;
- gescheiden opdrachtteams onder leiding van verschillende eindverantwoordelijke professionals voor de (administratieve) dienstverlening en het uitvoeren van de assurance-opdracht;
- overleg met een accountant van buiten de eigen accountantseenheid, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
- uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging.

Toelichting bij artikel 20

Eerste lid onderdeel a

Indien bij het beoordelen van de artikelen 18, 18a en 19 van de ViO vast is komen te staan dat bij de non-assurancedienst geen sprake is van betrokkenheid bij de besluitvorming, maar dat de non-assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object, zal vervolgens nog beoordeeld moeten worden of de dienstverlening subjectief of niet-routinematig is.

Sommige vormen van dienstverlening kunnen subjectieve of niet-routinematige elementen bevatten. Bij een subjectieve of niet-routinematige werkzaamheid is het aannemelijk dat als de werkzaamheid door meer dan één partij zou worden uitgevoerd, de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen. Hiervan zal sprake zijn als de dienstverlener bij het uitvoeren van de non-assurance dienst zelfstandig keuzes moet maken uit beschikbare aanvaardbare alternatieven. Het gaat hierbij om de zelfstandige keuze uit de verschillende methoden en technieken en niet om de keuze uit de uitgangspunten en of variabelen (=besluitvormingsproces).

Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO). Als de materie in hoge mate specialistisch is en van de verantwoordelijke entiteit redelijkerwijs niet mag worden verwacht dat deze over voldoende kennis beschikt, zal de objectieve derde sneller geneigd zijn te denken dat de keuzes niet door de verantwoordelijke entiteit zelf zijn gemaakt waardoor eerder sprake kan zijn van subjectiviteit. Het verbod van artikel 20 ViO is dan van toepassing.

Voorbeeld van een niet-subjectieve of routinematige werkzaamheid is het berekenen van de lineaire afschrijvingslast van de materiële vaste activa op grond van de door de directie goedgekeurde afschrijvingssystematiek. Indien voor dezelfde materiële vaste activa een impairmentberekening moet worden opgesteld ontstaat een subjectief karakter. In deze situatie bepaalt de verantwoordelijke entiteit zelfstandig de uitgangspunten maar zullen de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen als deze berekening door meerdere deskundigen wordt uitgevoerd. Voor de impairment-berekening kunnen diverse methoden worden gebruikt die kunnen leiden tot diverse uitkomsten.

Eerste lid, onderdeel b

Als een non-assurancedienst materiële invloed op het assurance-object heeft én belangenbehartiging meebrengt, dan is het verboden daarnaast een assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit uit te voeren. Belangenbehartiging is het, namens de verantwoordelijke entiteit, naar derden toe verdedigen, innemen of uitdragen van standpunten, waardoor zodanige vereenzelviging met de belangen van de verantwoordelijke partij plaatsvindt of lijkt plaats te vinden dat hierdoor een onaanvaardbaar risico bestaat dat het oordeel of conclusie over het assurance-object wordt of kan worden beïnvloed.

Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het optreden als jurist voor de verantwoordelijke partij, het handelen in aandelen van de verantwoordelijke partij en het werven van personeel voor de verantwoordelijke partij.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 20 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- Niet-routinematige administratieve dienstverlening met een materiële invloed op het assurance-object, bijvoorbeeld als de non-assurancedienst bestaat uit het opstellen van een impairment model die wordt gebruikt voor de waardering van de post materiële vaste activa en het bepalen van het model waarop de impairment is gebaseerd, is het waarschijnlijk dat twee partijen tot een materieel verschillende waarde van de impairment kunnen komen (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).
- Subjectieve waardebepaling met materiële invloed op het assurance-object bij een niet-oob. Hierbij steunt de eindverantwoordelijke accountant zodanig op aannames die door de accountantseenheid zijn gemaakt, dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).
- Procesbijstand in een fiscaal gerechtelijke procedure en de in de procedure betrokken bedragen hebben materiële invloed op het assurance-object (artikel 20, eerste lid, onderdeel b, ViO).
- Juridische dienstverlening bij een geschil en de betrokken bedragen materiële invloed hebben op het assurance-object. Hierdoor is bij deze vorm van dienstverlening vaak sprake van belangenbehartiging (artikel 20, eerste lid, onderdeel b, ViO).
- Een fiscaal advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies van materiële invloed is op het assurance-object. Wanneer de toepassing of interpretatie van fiscale wetgeving meer dan verwaarloosbaar onderhevig is aan oordeelsvorming van de adviseur, zal eerder sprake zijn van een niet-routinematig of subjectief advies (artikel 20, eerste lid, onderdeel a, ViO).
- Diensten op het gebied van corporate finance bestaande uit het bevorderen van de handel of het handelen voor eigen rekening in aandelen van de verantwoordelijke entiteit, dan wel het daarvoor garant staan (artikel 20, eerste lid, onderdeel b, ViO).

Ter toelichting op het bovenstaande:

- In het geval van niet-routinematige administratieve dienstverlening met betrekking tot het assurance-object (het eerste voorbeeld in bovenstaande tabel) zal deze altijd materiële invloed hebben op het assurance-object.
- Met betrekking tot het laatste voorbeeld geldt het volgende. Wanneer een accountant in het kader van corporate finance diensten de belangen van de verantwoordelijke entiteit behartigt door zich

te bemoeien met de plaatsing van aandelen zal dit kwalitatief altijd materieel zijn gezien het belang hiervan voor de entiteit.

Tweede lid

Het tweede lid bepaalt dat als voldaan is aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, of artikel 4, het verbod van het eerste lid niet van toepassing is. Die voorwaarden nemen de bedreiging zelf echter niet weg. Vanzelfsprekend zullen een of meer maatregelen moeten worden genomen om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen. De maatregel is erop gericht om de bedreigingen weg te nemen die samenhangen met de materiële invloed van een non-assurancedienst én met een of meer van de omstandigheden genoemd in artikel 20 zoals subjectiviteit of niet-routinematigheid.

Het vereiste dat 'een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt', sluit aan op artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b. Dit betekent dat als geen of niet afdoende maatregelen worden genomen, een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers niet mag worden aanvaard of voortgezet.

Toelichting bij artikel 20a

Aan dit artikel ligt het uitgangspunt ten grondslag dat bij deze samenloop van dienstverlening (fiscaal advies en corporate finance diensten) altijd sprake is van zelftoetsing. Het materialiteitscriterium speelt hier geen rol (materiële invloed (artikel 20 ViO) op het assurance-object wordt: invloed op het assurance-object).

Bij artikel 20a is sprake van een verbod, indien de samenloop van dienstverlening een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team twijfelt of deze verwerkingswijze passend is, én sprake is van invloed op het assurance-object. Het verschil met artikel 20 ViO zit in het criterium materiële invloed op het assurance-object (artikel 20) en 'enkel' invloed op het assurance-object (artikel 20a).

Lid 2 van artikel 20a gaat over een uitzondering voor assurance-opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers en assurance-opdrachten van overheidsaccountants. Hier kan op voorhand over eventuele bedreiging worden gecommuniceerd. Speelt zowel in openbare praktijk als in de praktijk van intern en overheidsaccountants. Zowel interne als overheidsaccountants kunnen fiscaal advies verstrekken en interne accountants mogelijk ook corporate finance advies.

Het tweede lid bepaalt dat als voldaan is aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, of artikel 4, het verbod van het eerste lid niet van toepassing is. Die voorwaarden nemen de bedreiging zelf echter niet weg. Vanzelfsprekend zullen een of meer maatregelen moeten worden genomen om de onafhankelijke uitvoering te waarborgen. Dit is nu expliciet gemaakt. De maatregel is erop gericht om de bedreigingen weg te nemen die samenhangen met de materiële invloed van een non-assurancedienst én met een of meer van de omstandigheden genoemd in artikel 20 zoals subjectiviteit of niet-routinematigheid.

De aanvulling met 'en een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt', sluit aan op artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b. Dit betekent dat als geen of niet afdoende maatregelen worden genomen, een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers niet mag worden aanvaard of voortgezet.

Een dienst die onder artikel 20a, eerste lid leidt tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht betreft bijvoorbeeld een corporate finance advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies van invloed is op het assurance-object. Hierbij kan de effectiviteit van een corporate finance advies afhankelijk zijn van de verwerkingswijze in het assurance-object.

Paragraaf 4.3 Aanvullende bepalingen bij een oob (waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd) en bij een beursgenoteerde onderneming niet-oob (alle assurance-opdrachten)

Toelichting bij artikel 21

Het materialiteitscriterium speelt hier geen rol. Artikel 21 ViO gaat over invloed op het assurance-object. Het verlenen van een non-assurance dienst in combinatie met een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang is verboden als de non-assurance-dienst invloed heeft op het assurance-object. Het begrip 'invloed' is toegelicht bij artikel 19 ViO en bij artikel 20 ViO. In artikel 17 ViO is reeds aangegeven dat ook dit artikel niet van toepassing is wanneer een wettelijke controle wordt uitgevoerd bij een oob.

Door artikel 10 lid 3 ViO is het criterium materiële invloed op het assurance-object voor een non-assurance-dienst aan de volgende verbonden derden van toepassing:

- een natuurlijk of rechtspersoon die invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de verantwoordelijke entiteit;
- een huishouding waarin de verantwoordelijke entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid.

Zie voor een nadere toelichting artikel 10 lid 3 ViO en de bijbehorende toelichting.

Toelichting bij artikel 22

De directie of bestuurders zijn verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van het assurance-object in overeenstemming met de van toepassing zijnde normen. Als de accountantseenheid administratieve diensten met betrekking tot het assurance-object levert aan een organisatie van openbaar belang, ontstaat een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing waartegen geen maatregelen mogelijk zijn. Administratieve dienstverlening kent in de praktijk vele aanduidingen. De formele aanduiding hiervan is niet van belang voor het beoordelen of sprake is van een bedreiging. De inhoud en aard van de uitgevoerde werkzaamheden blijven bepalend en kunnen worden gewogen aan de hand van de artikelen 19, 20 en 20a van de ViO.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces. Het bespreken van onderwerpen zoals het van toepassing zijnde normenstelsel, de geschiktheid van aanwezige beheersmaatregelen, vragen van vaktechnische aard en het voorstellen van correctieboekingen zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. De accountant zal zich bij de afweging van betrokkenheid bij de besluitvorming moeten afvragen wat een objectieve derde hiervan zou kunnen vinden. De accountant zal moeten kunnen uitleggen en aantonen aan die derde welke maatregelen de accountant heeft genomen om te voorkomen bij de besluitvorming betrokken te worden.

Toelichting bij artikel 22a

Artikel 22a ziet toe op het uitvoeren van assurance-opdrachten bij oob's niet zijnde wettelijke controleopdrachten en bij andere beursgenoteerde ondernemingen voor alle assurance-opdrachten. Als de eindverantwoordelijke accountant, de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk in een juridische procedure optreedt als procesvertegenwoordiger van de verantwoordelijke partij of optreedt als partijdeskundige namens de verantwoordelijke partij dan is sprake van een bedreiging van belangenbehartiging (niet onafhankelijk van de verantwoordelijke entiteit). Het gaat hierbij alleen om juridische procedures voor een rechterlijke instantie of een andere instantie voor juridische conflictbeslechting. Het is dan verboden de assurance-opdracht uit te voeren. Hiervoor hoeft geen sprake te zijn van een bedreiging van zelftoetsing. Als sprake is van een bedreiging van zelftoetsing, dan valt de non-assurancedienst onder het verbod van artikel 21 ViO.

Artikel 22a ziet ook toe op situaties dat namens de verantwoordelijke entiteit wordt opgetreden in een belangenbehartigende rol bij het oplossen van een geschil of proces voor een tribunaal of rechtbank. Daarnaast is er ook een verbod om op te treden als partijdeskundige.

Onder dit artikel valt niet het assisteren van de verantwoordelijke partij bij bezwaar en beroep procedures tegen de Belastingdienst. Het vervolgens optreden voor de verantwoordelijke partij als procesvertegenwoordiger of als partijdeskundige bij bijvoorbeeld de rechtbank valt wel onder dit artikel en leidt tot een verbod om een assurance-opdracht uit te voeren.

Onder dit artikel valt niet het als getuige optreden in een rechterlijk geschil, bij bijvoorbeeld de Ondernemingskamer. Als een accountant als getuige is opgeroepen is dit artikel niet van toepassing, aangezien de accountant dan niet als partijdeskundige optreedt maar objectief een verklaring aflegt.

Toelichting bij artikel 22b

Artikel 22b ViO ziet enkel toe op de samenloop van dienstverlening bij een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is, waarbij de accountantspraktijk (of een ander onderdeel van het netwerk) naast de wettelijke controle een andere dienst dan een controledienst verleende of wil verlenen.

Enkel toegestane niet controlediensten mogen aan het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken worden voorgelegd bij continuering van de wettelijke controleopdracht. Met samenloop van niet toegestane diensten mag het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken niet akkoord gaan.

Artikel 21 verbiedt het uitvoeren van een assurance-opdracht bij een verantwoordelijke entiteit als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van invloed op het assurance-object is. Artikel 22b ziet enkel toe op niet controlediensten ongeacht of deze invloed heeft op het assurance-object.

Een in de praktijk gangbare werkwijze is dat het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de verantwoordelijke entiteit periodiek (bijvoorbeeld jaarlijks) schriftelijk akkoord gaat met een overzicht van toegestane niet controlediensten in samenloop met een wettelijke controle. Hiermee geeft het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de verantwoordelijke entiteit schriftelijk akkoord voor de aard van de niet controlediensten en daarbij de (maximale) vergoeding voor deze diensten. Deze werkwijze is een mogelijke invulling van de vereisten inzake artikel 22b ViO. Vanzelfsprekend moet, indien van toepassing, ook rekening worden gehouden met eventuele andere onafhankelijkheidsregels.

Zie voor de de scope van verbonden derde artikel 10 lid 3 ViO en de hierbij behorende toelichting.

Hoofdstuk 5 Vergoedingen

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder dit hoofdstuk. Deze zijn opgenomen onder hoofdstuk 13.

Paragraaf 5.1 (Resultaat)afhankelijke vergoedingen

Toelichting bij artikel 23

Artikel 23, onderdeel a betreft de bepaling dat het verboden is om een assurance- opdracht uit te voeren als de vergoeding voor de assurance-opdracht afhankelijk is gesteld van andere diensten (niet zijnde de assurance dienst) die de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke partij verleent of heeft verleend.

Als de vergoeding voor het uitvoeren van een assurance- opdracht afhankelijk is gesteld van aanvullende diensten ontstaat een bedreiging uit hoofde van eigen belang die onaanvaardbaar is. Een accountant kan een honorarium vragen die de accountant passend acht. Het bepalen van de hoogte van de vergoeding

van de assurance- opdracht is een beslissing van de accountant, waarbij de accountant alle relevante factoren in acht dient te nemen. De accountant dient altijd de relevante wet- en regelgeving als relevante factor hierbij te betrekken en kan eventueel mogelijke tijdsbesparing door het leveren van aanvullende (toegestane) diensten in acht nemen.

Het is echter niet toegestaan als de vergoeding voor de assurance- opdracht afhankelijk is gesteld van het leveren of mogen leveren van aanvullende diensten aan de verantwoordelijke entiteit. Onder het afhankelijk stellen van valt niet de relatieve verhouding tussen de vergoeding voor de assurance- opdrachten en de vergoedingen voor de non- assurance opdrachten. De relatieve verhouding tussen deze vergoedingen kan een bedreiging vormen van de onafhankelijkheid, waarbij de accountant artikel 6 ViO dient toe te passen.

Een resultaatafhankelijke vergoeding voor een assurance-opdracht leidt tot een bedreiging uit hoofde van eigenbelang. Dit eigenbelang kan bijvoorbeeld ontstaan doordat een accountant bij het uitvoeren van de werkzaamheden of bij het vormen van het oordeel van de accountant de eventuele gevolgen hiervan voor de resultaatafhankelijke beloning laat meewegen. Ook al kan de accountant voor zichzelf verantwoorden dat een dergelijke beloning de onafhankelijkheid van de accountant niet beïnvloedt, bij derden zal de accountant de schijn tegen hebben.

Dit heeft ertoe geleid dat er in de ViO gesteld is dat een dergelijke bedreiging niet kan worden weggenomen door een maatregel.

Het oordeel van de accountant kan ook onder druk komen te staan als de accountant denkt dat dit de resultaatafhankelijke vergoedingen van de accountant voor een non-assurancedienst kan beïnvloeden. Daarom worden er grenzen gesteld aan resultaatafhankelijke vergoedingen voor opdrachten die invloed hebben op het assurance-object of van materiële financiële invloed zijn.

Toelichting bij artikel 24

Als de totale vergoeding van een verantwoordelijke partij kwantitatief dan wel kwalitatief van materieel belang is voor de accountantspraktijk, het netwerk of de eindverantwoordelijk accountant, leidt dit tot bedreigingen uit hoofde van eigenbelang (voor de omzet afhankelijk van deze ene verantwoordelijke partij) en intimidatie (de zorg over het mogelijke verlies van deze verantwoordelijke partij). Deze bedreiging ontstaat eveneens als de totale vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn van onderdelen van de accountantspraktijk of netwerk. Onder een ander onderdeel van de accountantspraktijk of het netwerk waarvoor deze vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn (hierna: ander onderdeel) kunnen afhankelijk van de organisatiestructuur verschillende onderdelen van de accountantspraktijk of het netwerk vallen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een vestiging van de accountantspraktijk, een branchegroep of een regionale unit. Of sprake is van een bedreiging en wat de omvang ervan is, hangt af van verschillende factoren.

In het geval van de accountantspraktijk, netwerk of ander onderdeel zijn onder andere de volgende factoren mogelijk van invloed:

- de omvang van de accountantspraktijk, het netwerk of ander onderdeel;
- of sprake is van een reeds langere tijd bestaande onderneming dan wel dat deze pas is opgestart;
- of op lokaal, nationaal of internationaal niveau wordt geopereerd;
- het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin wordt geopereerd.

In geval van de eindverantwoordelijke accountant verbonden aan de accountantspraktijk spelen onder andere factoren als:

- de grootte van de klantenportefeuille van de accountant;
- of de accountant recentelijk als partner is benoemd;
- de mate waarin de beloning van de partner afhangt van deze vergoedingen.

Voorbeelden van eventuele maatregelen zijn:

- het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is;
- het beperken van de afhankelijkheid van de cliënt bijvoorbeeld door het overeenkomen van een langere contractduur waardoor de afhankelijkheid op korte termijn afneemt;
- consultatie van de beroepsorganisatie of andere accountants bij belangrijke beslissingen in het kader van het uitvoeren van de opdracht.

Toelichting bij artikel 25

Eerste en tweede lid

In de Code of Ethics is de grens van 15% enkel voorgeschreven bij organisaties van openbaar belang. De bedreiging doet zich echter in dezelfde mate voor bij vergoedingen die voor de dienstverlening aan bijvoorbeeld een MKB-onderneming worden ontvangen en zal zich gezien de geringere totaalopbrengst wellicht eerder bij hen voordoen dan bij accountantspraktijken die organisaties van openbaar belang controleren. In de ViO is daarom de kwantificering van 15% en het treffen van een verplichte maatregel uitgebreid tot alle soorten verantwoordelijke partijen.

De 15%-grens is voor deze bedreiging een bovengrens van de invulling van het begrip materieel belang. Zoals gesteld in artikel 24 gaat de eindverantwoordelijke accountant ook bij lagere verhoudingen na of sprake is van een bedreiging uit hoofde van eigenbelang en intimidatie.

In de Code of Ethics bestaat daarnaast de keuze uit twee specifiek voorgeschreven maatregelen, te weten een *'pre-issuance review'* (voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport) of een *'post-issuance review'* (na afgifte van het assurance-rapport).

Volgens paragraaf 290.216 van de Code of Ethics is van een post-issuance review sprake als na afgifte van de verklaring door andere omstandigheden blijkt dat de omzet voor het tweede jaar boven de 15% uitkomt. Als echter na verstrekking van het assurance-rapport duidelijk wordt dat de 15%-grens is overschreden, is feitelijk geen bedreiging ontstaan voor de onafhankelijkheid ten tijde van het afgeven van het assurance-rapport (de overschrijding was immers toen niet bekend). Om die reden is eigenlijk alleen een pre-issuance review effectief. Daarom biedt de ViO geen keus en is in artikel 25, tweede lid, een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als specifieke maatregel voorgeschreven. Deze specifieke maatregel moet worden toegepast op elk assurance-rapport dat in de tweede verantwoordingsperiode wordt afgegeven. Zolang de 15%-grens in de daaropvolgende verantwoordingsperiodes eveneens wordt overschreden, is het verplicht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling toe te passen.

Het zal naar verwachting met name in de opstartfase van een accountantspraktijk voorkomen dat de ontvangen vergoedingen van een verantwoordelijke partij en de daarmee verbonden derden van materieel belang zijn in relatie tot de totale opbrengst van de accountantspraktijk ontvangen vergoedingen.

Derde lid

Het kan zijn dat de 15%-grens niet wordt overschreden door de accountantspraktijk zelf maar dat dit wel leidt tot een dergelijke overschrijding voor het Nederlandse deel van het netwerk. Derhalve dient ook de verhouding van de ontvangsten van de verantwoordelijke partij en de verbonden derden versus de totale ontvangsten op niveau van dit deel van het netwerk te worden beoordeeld.

Toelichting bij artikel 25a

Algemeen

Dit artikel stelt aanvullende eisen aan een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Deze eisen komen bovenop de eisen in artikel 25.

De Europese verordening stelt een 15%-grens aan het ontvangen van vergoedingen van dezelfde organisatie van openbaar belang. Artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening bepaalt dat als

de totale honoraria die van een wettelijke controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang in elk van de laatste drie opeenvolgende boekjaren (van de accountantsorganisatie) worden ontvangen, meer dan 15% bedragen van de totale honoraria afkomstig van alle klanten, het auditcomité daarvan in kennis moet worden gesteld en de bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de genomen maatregelen met het auditcomité moeten worden besproken. Het auditcomité overweegt in dat geval of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door – kort gezegd en in het Nederlandse jargon – een externe accountant van buiten de eigen accountantsorganisatie moet worden uitgevoerd⁹ (artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening).

Artikel 4, vierde lid, van de Europese verordening biedt een lidstaattoptie om strengere regels te stellen. In de ViO wordt hiervan gebruikt gemaakt. Onder artikel 25 is de 15%-grens al na twee verantwoordingsperiodes van toepassing en moet altijd een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden toegepast door een accountant van buiten de eigen accountantspraktijk.

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip eindverantwoordelijke accountant te gebruiken. Het begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta. Daarnaast worden organen met gelijksoortige taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Eerste lid

Dit lid houdt rekening met de bevoegdheden die de Europese verordening in deze specifieke context aan het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken toekent om (mee) te beslissen over maatregelen. Daarom wordt de eindverantwoordelijke accountant verplicht om met het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken af te stemmen of de wettelijke controle kan worden gecontinueerd en zo ja, of naast een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ook aanvullende maatregelen noodzakelijk zijn. Er wordt gevraagd de overeengekomen keuzes schriftelijk te bevestigen.

Tweede lid

Het zinsdeel 'in afwijking van' brengt tot uitdrukking dat de strengere regels van artikel 25a, eerste lid, en artikel 25 gelden in plaats van artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening.

Derde lid

Onder artikel 25a lid 3 ViO vallen assurance- opdrachten, waaronder wettelijke en vrijwillige controleopdrachten en beoordelingsopdrachten, bij organisaties van openbaar belang. Onder accountantspraktijk vallen zowel accountantsorganisaties (artikel 1 Wta) als accountantskantoren (artikel 1 NVKS).

Als sprake is van overtreding van de bepaling in artikel 25b lid3 ViO kan mogelijk, afhankelijk van de feiten en omstandigheden (waaronder de aard van de assurance- opdracht) de hardheidsclausule (artikel 15) worden toegepast. Bij toepassing van de hardheidsclausule dient als te nemen maatregel in ieder geval een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats te vinden.

Ten aanzien van artikel 25b wordt nadrukkelijk onder de aandacht gebracht dat artikel 4, derde lid, tweede alinea, van de Europese verordening onverminderd van toepassing is bij wettelijke controles. Deze bepaling kent het auditcomité de bevoegdheid toe om, als de honoraria van een organisatie van openbaar belang na drie boekjaren de 15%-grens blijven overschrijden, op objectieve gronden te besluiten of een wettelijke controle mag worden voortgezet gedurende een aanvullende periode die in geen geval langer dan twee jaar mag duren. Dit brengt mee dat als de 15%-grens gedurende vijf achtereenvolgende boekjaren wordt overschreden, een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang hoe dan ook zal moeten worden beëindigd.

⁹ Artikel 8 van de Europese verordening regelt de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Dit artikel heeft als uitgangspunt dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in beginsel wordt uitgevoerd door een 'wettelijke auditor' uit het eigen 'auditkantoor'.

Toelichting bij artikel 26

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie kunnen ontstaan wanneer sprake is van openstaande vorderingen op de verantwoordelijke partij, met name als een belangrijk deel van de vorderingen nog niet is voldaan voordat het assurance-rapport is afgegeven.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- het inschakelen van een onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar;
- de situatie laten beoordelen door een accountant die niet betrokken is geweest bij de assurance-opdracht of andere dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit;
- advies inwinnen bij de beroepsorganisatie.

De achterstallige vergoedingen kunnen het karakter krijgen van een financiering die valt onder de bepalingen van paragraaf 9.3, zoals wanneer bijvoorbeeld afspraken zijn gemaakt over een betaalritme, rentevergoeding of wanneer een onderpand of garantstelling is overeengekomen.

Hoofdstuk 6 Geschenken en gastvrijheid

Toelichting bij artikel 27

Dit artikel heeft betrekking op geschenken en (via het derde lid) persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen de toelichting op de eerste twee leden tot *geschenken* te beperken maar geldt ook voor persoonlijke uitgingen van gastvrijheid. Vragen, ontvangen, aanbieden en verstrekken van geschenken vormen een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. De toelichting heeft telkens op elk van deze situaties betrekking, ook al worden deze niet steeds allemaal benoemd.

Algemeen

Geschenken passen in principe niet in een relatie tussen een accountant (controleur) en de verantwoordelijke partij (gecontroleerde). Het uitgangspunt van artikel 27 is dan ook dat geschenken niet zouden moeten voorkomen. Gelijktijdig is het geheel verbieden van geschenken niet redelijk. Daarom zijn geschenken met een waarde die verwaarloosbaar of onbeduidend is van het verbod van het eerste lid uitgesloten. Het ontvangen of verstrekken van geschenken met een waarde van meer dan € 100 heeft de schijn tegen. Voor geschenken met een waarde van meer dan € 100 geldt een speciale procedure (tweede lid).

Belangrijk is dat het voor de verantwoordelijke partij duidelijk is dat het verstrekken van geschenken de leden van het assurance-team en de accountantseenheid in verlegenheid brengt.

Krijgt een accountant desondanks bijvoorbeeld een geschenk aangeboden, dan zal deze zich altijd moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde hiertegen aan zou kijken (artikel 5). Belangrijk is om altijd, ongeacht de waarde, na te gaan wat de achterliggende reden is voor een geschenk en hoe gezien die achterliggende reden het aannemen of verstrekken hiervan overkomt op het maatschappelijk verkeer (heeft of lijkt het geschenk tot doel te hebben de ontvanger te beïnvloeden?) De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol: bijvoorbeeld waarvoor en op welk moment wordt een geschenk aangeboden, betreft het een incidenteel geval of heeft dezelfde relatie al vaker iets aangeboden (is er dus een patroon) en zijn er ook andere leden van het assurance-team die van dezelfde relatiegeschenken ontvangen of ontvangt de accountantseenheid van diezelfde relatiegeschenken?

Een bosje bloemen of ander cadeautje bij een geboorte, trouwerij of verblijf in het ziekenhuis is, voor zover het binnen het redelijke blijft, meestal geen bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Een persoonlijke uiting van gastvrijheid in het kader van een speciale gelegenheid waarvoor meerdere relaties worden uitgenodigd, bijvoorbeeld een jubileum van de verantwoordelijke partij, is niet noodzakelijkerwijs een bedreiging. Indien het vanuit relationeel belang als noodzakelijk wordt ervaren een geschenk of uitnodiging te accepteren, dan kan dat duiden op een bedreiging. Of het geschenk of de uitnodiging wel of geen bedreiging vormt, zal vervolgens moeten worden beoordeeld aan de hand van het toetsingskader en artikel 27 (criterium: verwaarloosbaar of onbeduidend)

Artikel 27 heeft betrekking op geschenken binnen de relatie tussen de verantwoordelijke entiteit of een daaraan verbonden derde en:

- leden van het assurance-team;
- de accountantseenheid;
- een ander onderdeel van het netwerk; of
- een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid of van een ander onderdeel van het netwerk.

Onder interne toezichthouder worden bijvoorbeeld de interne leden van de raad van commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk of ander onderdeel van het netwerk verstaan. Externe leden van de raad van commissarissen of een Commissie Publiek Belang worden daarbij als externe toezichthouders gezien.

Artikel 27 valt onder de werkingssfeer van artikel 9. Dit heeft tot gevolg dat bedreigingen die voortkomen uit geschenken gerelateerd aan (personen betrokken bij) buitenlandse netwerkonderdelen en buitenlandse verbonden leden, in beginsel mogen worden beoordeeld aan de hand van de Code of Ethics of strengere lokale regelgeving.

Eerste lid

Het eerste lid verbiedt een eindverantwoordelijke accountant een assurance-opdracht uit te voeren als sprake is van een geschenk met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is. Dit brengt mee dat een accountant zich van alle geschenken afvraagt, ongeacht hun waarde in euro's, of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde als verwaarloosbaar en onbeduidend zal afdoen, of hierin een bedreiging ziet die tot het weigeren of beëindigen van een assurance-opdracht noodzaakt¹⁰. Of de waarde van een geschenk verwaarloosbaar of onbeduidend is, hangt niet alleen af van de hoogte van de waarde maar ook van de omstandigheden (zie hiervoor). Dit geldt zowel voor geschenken met een waarde tot € 100 als voor geschenken met een waarde van meer dan € 100.

Tweede lid

Het tweede lid vertaalt reeds de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Uitgangspunt is dat het ontvangen of verstrekken van geschenken met een waarde van meer dan € 100 de schijn tegen hebben. Dit is een weerlegbaar vermoeden. Een eindverantwoordelijke accountant die een assurance-opdracht wil (blijven) uitvoeren ondanks een geschenk met een waarde van meer dan € 100, zal onderbouwd moeten weerleggen waarom het geschenk toch verwaarloosbaar of onbeduidend is. De accountant zal de beoordeling moeten kunnen verantwoorden binnen de eigen organisatie en aan de met governance belaste personen bij de verantwoordelijke entiteit. Daarin voorziet de procedure in het tweede lid.

Nadrukkelijk wordt hier herhaald dat het tweede lid niet impliceert dat een accountant zich pas bij geschenken met een waarde van meer dan € 100 gaat afvragen of een geschenk wel of niet verwaarloosbaar is. Een accountant vraagt zich dit ten aanzien van alle geschenken af, ongeacht hun waarde in euro's (zie de toelichting op het eerste lid). Het verschil zit in de eis om op voorhand onderbouwd te weerleggen dat een geschenk niet verwaarloosbaar of niet onbeduidend is.

Het is niet aannemelijk dat een geschenk van de verantwoordelijke entiteit met een duidelijk hogere waarde dan € 100 als verwaarloosbaar en onbeduidend zal worden aangemerkt.

Het bedrag van € 100 geldt per geschenk. Uiteraard betekent dit niet dat de frequentie buiten beschouwing kan worden gelaten.

¹⁰ Hierop zijn de algemene vastleggingsverplichtingen van artikel 12 van de ViO van toepassing (bedreigingen vastleggen). Een eventuele onderbouwing waarom een geschenk met een waarde van meer dan € 100 toch verwaarloosbaar of onbeduidend is, wordt schriftelijk vastgelegd (artikel 27, tweede lid, in samenhang met artikel 12). Dit vloeit voort uit het uitgangspunt van artikel 27, tweede lid, dat geschenken met een waarde van meer dan € 100 de schijn tegen hebben.

De ViO regelt niet of en op welke wijze de accountantseenheid de meldingen moet bewaken en registreren.

Derde lid

Persoonlijke uitingen van gastvrijheid hebben volgens de definitie geen betrekking op puur zakelijke handelingen. Bij zakelijke uitingen kan gedacht worden aan het verstrekken van een lunch, het beschikbaar stellen van hotelaccommodatie als het niet mogelijk is om thuis te overnachten of het vergoeden van reiskosten. Hierbij geldt wel dat ook een zakelijke uiting een bedreiging kan opleveren als er bewust gekozen wordt voor een invulling die niet zakelijk is. Als een accountant zich genoodzaakt voelt een uitnodiging te accepteren, kan dat duiden op een bedreiging. Of zich daadwerkelijk een bedreiging voordoet (wel of niet verwaarloosbaar of onbeduidend?), zal nader moeten worden onderzocht.

Een etentje ter afsluiting van de controle wordt geacht geen zakelijk karakter te hebben. Deze situatie zal aan de hand van het toetsingskader en artikel 27 moeten worden beoordeeld. Hierbij geldt dus dat een besteding boven de grens van € 100 onderbouwd moet worden weerlegd. Uiteraard kunnen beide partijen er ook voor kiezen hun eigen kosten te betalen.

Geschenken die de werkgever aan een intern of overheidsaccountant verstrekt zoals een kerstpakkett valen niet onder dit artikel, indien aan de vereisten van artikel 3, zevende lid, is voldaan.

Wanneer de accountantseenheid vertegenwoordigers van de verantwoordelijke entiteit uitnodigt voor een evenement zoals een golfclinic, zeilevenement of voetbalwedstrijd, is sprake van persoonlijke uitingen van gastvrijheid. Deze situaties vallen onder de werkingsfeer van artikel 27.

Hoofdstuk 7 Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Toelichting bij artikel 28

Eerste lid

Een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering als gevolg van vertrouwdsheid en eigenbelang ontstaat doordat een lid van het assurance-team langdurig betrokken is bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij. De kans op een dergelijke bedreiging neemt toe naarmate de periode dat de accountant betrekkingen onderhoudt met de cliënt vordert. Elementen die een rol kunnen spelen zijn bijvoorbeeld:

- hoe lang een teamlid betrokken is bij de dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit;
- de rol die het teamlid heeft bij de dienstverlening;
- de aard van de assurance-opdracht;
- de veranderingen in het management van de verantwoordelijke partij;
- de aard of complexiteit van de verslaggevings- en rapportage issues.

De eindverantwoordelijke accountant beoordeelt jaarlijks of sprake is van een bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid van de teamleden. Ieder lid van het assurance-team dat inhoudelijke bemoeienis heeft met de uitvoering van een assurance-opdracht kan een bedreiging vormen. Personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een assurance-opdracht zijn in elk geval:

- alle personen in het opdrachtteam;
- personen die zelf vaktechnische consulten geven ten behoeve van een assurance-opdracht;
- de persoon die zelf de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoert van nog niet afgeronde assurance-opdrachten; en
- de persoon die het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoert van afgeronde assurance-opdrachten.

Al die personen zijn leden van het assurance-team volgens de ViO. Personen met een leidinggevende rol binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn dat ook.¹¹ Dit geldt bijvoorbeeld voor een dagelijks beleidsbepaler of het hoofd personeelszaken. Dat geldt ook voor het hoofd vaktechniek. Zolang deze personen geen inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van een

¹¹ Onderdeel b, onder 1, van de definitie van assurance-team.

assurance-opdracht, vallen zij buiten de reikwijdte van het eerste lid. Voor dat soort leidinggevende rollen wordt in het oob-domein nu ook een uitzondering gemaakt (artikelen 29 en 29a van de ViO). Andere personen dan de personen die wel onder de reikwijdte vallen van het eerste lid, kunnen natuurlijk wel een bedreiging vormen. De eindverantwoordelijke accountant reageert daarop volgens het toetsingskader van de ViO (artikelen 5 en 6).

Voorbeelden van maatregelen zijn:

- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport, uit te voeren door een accountant die niet bij de uitvoering van de assurance-opdracht is betrokken;
- het terugtreden van de eindverantwoordelijke accountant of het lid uit het assurance-team waarna ten minste een toereikende afkoelingstermijn in acht wordt genomen voordat de accountant eventueel opnieuw betrokken is bij een assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij. Een afkoelingsstermijn van ten minste twee jaren wordt aannemelijk geacht. De verlenging van de afkoelingstermijn voor assurance-opdrachten bij organisaties van openbaar belang per 17 juni 2016 vormt geen aanleiding om dit anders te zien (artikelen 29 en 29a);
- een gefaseerde rotatie hanteren als sprake is van meerdere teamleden die langdurig betrokken zijn. Hierbij zal een nieuw toegetreden teamlid het werk van de nog niet geroteerde teamleden kunnen reviewen;
- in het geval van een intern of overheidsaccountant kan de accountantsafdeling een rotatieschema tot stand brengen waardoor langdurige betrokkenheid bij hetzelfde onderdeel van de verantwoordelijke entiteit wordt vermeden.

Tweede lid

In het tweede lid van dit artikel is aangegeven dat na een aaneengesloten periode van zeven jaar de mogelijkheid bestaat met een jaarlijkse vastlegging gemotiveerd te onderbouwen, dat er daadwerkelijk geen sprake is van een onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigen belang. Hiermee wordt onderbouwd dat geen sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid, zodat het nemen van maatregelen niet vereist is. Bij genoemde motivering kunnen de eerdergenoemde elementen een rol spelen. Een dergelijke vastlegging moet worden goedgekeurd door een door de accountantseenheid aangewezen functionaris. Bij de door de accountantseenheid aangewezen functionaris die de gemotiveerde vastlegging dient goed te keuren kan gedacht worden aan een compliance officer of een waarnemer in het geval van een kleine accountantseenheid. Zowel de vastlegging als de goedkeuring daarvan dient in het dossier te worden opgenomen.

Het tweede lid is alleen van toepassing als sprake is van minimaal zeven jaren betrokkenheid bij de assurance-opdracht. Het aantal jaren van eventuele betrokkenheid bij andere opdrachten dan assurance-opdrachten, voorafgaand aan de assurance-opdracht, tellen voor de berekening van de zevenjaarstermijn niet mee. Als een accountant bij een verantwoordelijke partij, geen organisatie van openbaar belang, bijvoorbeeld eerst vijf jaren een samenstelopdracht uitvoert en aansluitend drie jaren een vrijwillige controle, dan is in controlejaar 3 de zevenjaarstermijn nog niet aan de orde.

Dit betekent echter niet dat geen sprake kan zijn van een bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid. Dit zal moeten worden getoetst aan artikel 28, eerste lid. Als in de langdurige betrokkenheid een bedreiging wordt gezien, dan mag de controleopdracht alleen worden gecontinueerd als die bedreiging wordt weggenomen. Daartoe moeten maatregelen worden genomen die de onafhankelijke uitvoering van de controle-opdracht waarborgen (artikelen 28, eerste lid, en 6, derde lid, onderdeel b). In dat geval geldt de algemene vastleggingsverplichting van artikel 12.

Verder is voor het bepalen van de zevenjaarstermijn relevant dat gerekend moet worden vanaf het moment waarop een lid gewoonlijk als senior-teamlid wordt beschouwd. Eerdere betrokkenheid in de hoedanigheid van andere functies en werkzaamheden op meer junior niveau tellen niet mee. Ook hier geldt dat eventuele langdurige betrokkenheid wel tot een bedreiging kan leiden die aan de hand van artikel 28, eerste lid, moet worden getoetst.

Toelichting bij artikelen 29 en 29a

Vanwege hun onderlinge samenhang worden de artikelen 29 en 29a eerst gezamenlijk toegelicht. Daarna volgt een artikelsgewijze toelichting voor aanvullende informatie. Artikel 29a geldt voor wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang. Artikel 29 geldt voor overige assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang. Deze artikelen verplichten key assurance-partners te rouleren¹² en verbieden tijdens de afkoelingstermijn bepaalde activiteiten bij de verantwoordelijke partij.¹³

Noodzaak

Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij kan een bedreiging zijn voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Dat is het uitgangspunt voor elke assurance-opdracht. We veronderstellen dat die bedreiging er op enig moment is bij assurance-opdrachten van een organisatie van openbaar belang. Als maatregel moeten key assurance-partners rouleren en nemen ze een afkoelingstermijn in acht. Tijdens de afkoelingstermijn zijn verschillende activiteiten verboden. De afkoelingstermijn beoogt afstand te creëren tussen key assurance-partners en de verantwoordelijke partij, haar medewerkers, haar belangen en het assurance-object. Door langdurige betrokkenheid ontstaat namelijk een band. Langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid¹⁴ en een bedreiging als gevolg van eigenbelang.¹⁵ Na afloop van de afkoelingstermijn zijn key assurance-partners gewoonlijk in staat met frisse blik naar een assurance-opdracht te kijken.

Afkoelingstermijn

Tijdens de afkoelingstermijn mogen key assurance-partners geen lid zijn van enig assurance-team bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dit voorkomt dat ze rechtstreeks invloed uitoefenen op de uitkomst van assurance-opdrachten bij deze verantwoordelijke partij. Maar om écht afstand te kunnen nemen is het ook nodig dat key assurance-partners zo min mogelijk contact hebben met de verantwoordelijke partij tijdens de afkoelingstermijn. Dat voorkomt bovendien dat ze toch inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij. Een verbod op alle contact is echter onevenredig, moeilijk uitvoerbaar en niet handhaafbaar. Men kan elkaar bijvoorbeeld privé tegenkomen en met elkaar spreken zonder zakelijke bedoelingen. Bovendien is niet elk contact van dien aard dat dit de band met de verantwoordelijke partij in stand houdt. Bepaalde activiteiten houden die band in elk geval wel in stand en bieden gelegenheid tot inhoudelijke bemoeienis. Het is op voorhand duidelijk dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dat zo ziet. Daarom zijn die activiteiten ook verboden tijdens de afkoelingstermijn. Alle verboden activiteiten staan in het derde lid van artikel 29. Ze gelden ook voor de externe accountant en andere key assurance-partners bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang. Dat staat in het tweede lid van artikel 29a.

Uitzondering op verboden activiteiten tijdens afkoelingstermijn

Key assurance-partners mogen tijdens de afkoelingstermijn een leidinggevende functie op zich nemen binnen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk. Dit geldt onder de voorwaarde dat ze geen enkele inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteit bij dezelfde verantwoordelijke partij. Dit is een uitzondering op het verbod lid te zijn van enig assurance-team bij dezelfde verantwoordelijke partij. Personen met leidinggevende functies vallen onder de definitie van assurance-team.¹⁶ Maar geen leidinggevende functies meer mogen uitoefenen staat niet in verhouding

¹² De externe accountant van een wettelijke controle bij een oob is ook een key assurance-partner. De externe accountant moet echter rouleren volgens artikel 24 van de Wta.

¹³ Dit geldt ook voor activiteiten bij verbonden derden van de verantwoordelijke partij (artikel 10 ViO).

¹⁴ Bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen een lid van het assurance-team en (vertegenwoordigers van) de verantwoordelijke partij of indien een lid van het assurance-team te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander (Toelichting op artikel 1 van de ViO).

¹⁵ Bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van bijvoorbeeld een lid van het assurance-team of de accountantseenheid (Toelichting op artikel 1 van de ViO).

¹⁶ Onderdeel b, onder 1, van de definitie van assurance-team (artikel 1 van de ViO).

tot het doel dat met de roulatieregels is beoogd. Daarom is voor leidinggevende functies een uitzondering opgenomen. Voorbeelden waarvoor de uitzondering geldt zijn de functie van dagelijks beleidsbepaler of hoofd personeelszaken,¹⁷ of de functie van hoofd vaktechniek.¹⁸ Leidinggevendens mogen dus geen enkele inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteit (zoals beschreven in artikel 29, derde lid, ViO) bij dezelfde verantwoordelijke partij. Uit hoofde van hun leidinggevende functie mogen ze dus wel eindverantwoordelijk zijn voor:

- personen die inhoudelijke bemoeienis hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij;
- personen die de activiteiten uitvoeren die verboden zijn volgens de onderdelen b en c van het derde lid van artikel 29 van de ViO.

Deze uitzondering staat in het vierde lid van artikel 29. De uitzondering geldt ook voor de externe accountant en andere key assurance-partners bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang. Dat staat in het tweede lid van artikel 29a.

Roulatie- en afkoelingstermijnen

Onderstaand schema toont de roulatie- en afkoelingstermijnen met ingang van 17 juni 2016. De afkoelingstermijn van drie jaren is ontleend aan de Europese verordening. Drie jaren is de afkoelingstermijn die daarin geldt voor de 'voornaamste vennoot/voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' (zie de toelichting op artikel 29a). De Europese verordening geldt alleen voor wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang. Het ligt echter in de rede ten aanzien van alle assurance-opdrachten dezelfde afkoelingstermijn te hanteren. Het is namelijk niet aan een derde uit te leggen waarom een bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid bij wettelijke controles pas na drie jaren is opgeheven maar bij andere assurance-opdrachten al na twee jaren. Vanzelfsprekend zal ervoor gekozen worden eerder te rouleren of een langere afkoelingsperiode in acht te nemen, wanneer een bedreiging zich al eerder voordoet of langer blijft voortbestaan als gevolg van langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij.

Roulatie- en afkoelingstermijnen bij een assurance-opdracht voor een organisatie van openbaar belang per 17 juni 2016		
	wettelijke controle	assurance-opdracht anders dan wettelijke controle
roulatietermijn eindverantwoordelijke accountant	5 jaren	7 jaren
roulatietermijn key assurance-partner anders dan eindverantwoordelijke accountant	7 jaren	7 jaren
afkoelingstermijn eindverantwoordelijke accountant en overige key assurance-partners	3 jaren	3 jaren

17 Dagelijks beleidsbepalers en het hoofd personeelszaken zijn namelijk 'personen die aanbevelingen doen over de beloning van, toezicht houden op of leiding geven aan de eindverantwoordelijke accountant.' Die vallen dus onder de definitie van assurance-team.

18 Het hoofd vaktechniek is eindverantwoordelijk voor de vaktechnische consulten die de medewerkers van de afdeling vaktechniek geven. Alle personen die vaktechnische consulten geven ten behoeve van een assurance-opdracht vallen onder de definitie van assurance-team.

Toelichting bij artikel 29

Dit artikel is van toepassing op assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang, met uitzondering van wettelijke controles (artikel 29a). Artikel 29 geldt in aanvulling op artikel 28. Het tweede lid in samenhang met artikel 28 brengt mee dat een eindverantwoordelijke accountant beoordeelt of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht niet wordt bedreigd door langdurige betrokkenheid van key assurance-partners in het assurance-team. Een bedreiging doet zich in elk geval voor, als een key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren aan een assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkt. Deze situatie vereist een specifieke maatregel.

Derde lid

Personen die gedurende zeven aangesloten jaren in de hoedanigheid van key assurance-partner betrokken zijn geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang, leggen hun werkzaamheden met betrekking tot die assurance-opdracht neer. Ze nemen een afkoelingstermijn in acht van drie jaren gerekend vanaf het moment waarop ze hun werkzaamheden hebben neergelegd. Tijdens de afkoelingstermijn zijn verschillende activiteiten niet toegestaan. Het derde lid bepaalt welke activiteiten dat zijn. Let echter op de uitzondering in het vierde lid (zie verderop in deze toelichting)! Hier volgt een opsomming van activiteiten die feitelijk niet mogen. Key assurance-partners mogen tijdens hun afkoelingstermijn:

- geen lid zijn van enig opdrachtteam bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- geen vaktechnische consulten geven ten behoeve van enige assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren van enige nog niet afgeronde assurance-opdracht bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- niet het periodiek intern kwaliteitsonderzoek uitvoeren van afgeronde assurance-opdrachten bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel a);
- niet verantwoordelijk zijn voor de dienstverlening of voor de contacten over de dienstverlening door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan deze verantwoordelijke partij (onderdeel b); en/of
- niets waardoor ze inhoudelijk bemoeienis hebben met de uitvoering van enige dienstverlening of andere activiteiten bij dezelfde verantwoordelijke partij (onderdeel c).

In artikel 29, derde lid, zelf staat aan het slot van onderdeel b: 'of'. Daarmee wordt en/of bedoeld. Deze activiteiten mogen dus allemaal niet: niet gelijktijdig en ook niet na elkaar (binnen de afkoelingstermijn).

Artikel 29 moet in samenhang met artikel 6, derde lid, onderdeel a, worden gelezen. Een eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt een assurance-opdracht, als een key assurance-partner tijdens de afkoelingstermijn toch een of meer van de activiteiten zou verrichten die volgens het derde lid niet zijn toegestaan.

Artikel 29, derde lid, onderdeel a

Key assurance-partners mogen tijdens de afkoelingstermijn geen enkele bemoeienis hebben met enige assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij. Tijdens die afkoelingsperiode mag de key assurance-partner dus niet opnieuw toetreden tot het oude assurance-team, ook niet in een andere rol dan key assurance-partner. Ook mag deze niet meewerken aan een andere assurance-opdracht bij de verantwoordelijke partij, ook niet aan een wettelijke controle. Deze specifieke maatregel is nodig omdat de bedreiging samenhangt met de persoon en niet met de functie van die persoon binnen het assurance-team.

Het kan dat key assurance-partners wordt gevraagd een toelichting te geven op hun werkzaamheden voor de assurance-opdracht. Dat kan nodig zijn voor een zorgvuldige overdracht van die opdracht. Key assurance-partners mogen een toelichting geven zolang het echt alleen om uitleg gaat en dit niet het karakter heeft van een advies. Heeft het dat wel? Dan kwalificeren ze als lid van het assurance-team en handelen ze in strijd met het derde lid, onderdeel a

Artikel 29, derde lid, onderdeel b

Personen die de activiteiten in onderdeel b uitvoeren worden in de praktijk wel accountant managers of client service managers genoemd. De functiebenaming is echter niet relevant. Het gaat erom dat een gerouleerde key assurance-partner zich onthoudt van deze activiteiten. Het begrip dienstverlening moet ruim uitgelegd worden. Dit is dus niet beperkt tot nieuwe assurance-opdrachten.

Artikel 29, derde lid, onderdeel c

Intensief contact of regelmatig contact tussen een gerouleerde key assurance-partner en de verantwoordelijke partij houdt de band tussen beiden in stand. Bovendien biedt het gelegenheid om inhoudelijke bemoeienis te hebben met de uitvoering van enige assurance-opdracht bij deze verantwoordelijke partij. Het is daarom van belang dat een key assurance-partner en de verantwoordelijke partij zo min mogelijk contact met elkaar hebben.

Geen enkel contact is echter niet altijd realistisch. Een key assurance-partner en de verantwoordelijke partij kunnen elkaar bijvoorbeeld wekelijks tegenkomen, omdat ze lid zijn van dezelfde serviceorganisatie.¹⁹ Ook kunnen ze elkaar regelmatig privé tegenkomen, bijvoorbeeld langs de lijn van het sportveld. Onderdeel c beoogt dat niet te verbieden. Van belang is dat ze elkaar zo min mogelijk bewust opzoeken bij dat soort gelegenheden. Eenmalig contact kan ook intensief contact zijn.

Het gaat hier alleen om contact met zakelijke bedoelingen. Die zakelijke bedoelingen hoeven niet direct te blijken. Ze kunnen ook het achterliggende doel zijn. Contact in de privé-sfeer kan ook zakelijke bedoelingen hebben. Onderdeel c gaat ook over contact met zakelijke bedoelingen in de privé-sfeer. Lidmaatschap van een serviceorganisatie heeft over het algemeen juist zakelijke bedoelingen. Onderdeel c beoogt dat lidmaatschap dus niet te verbieden. Het is echter niet de bedoeling dat de key assurance-partner dat lidmaatschap gebruikt voor het spreken over lopende of vorige assurance-opdrachten en ook niet voor het acquireren van nieuwe opdrachten van de verantwoordelijke partij. Spreekt de verantwoordelijke partij de key assurance-partner daar zelf over aan op enig moment? Dan kan het verstandig zijn om de eindverantwoordelijke accountant van de lopende assurance-opdracht daarover te informeren.

Onderdeel c gaat over contact met het management en de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij. In de ViO staat geen definitie van management. De toelichting op artikel 18 van de ViO schrijft daar wel wat over. Het komt erop neer dat het gaat om personen met verantwoordelijkheden zoals in die toelichting beschreven. Een voorbeeld van activiteiten die intensief of regelmatig contact tot gevolg hebben is het uitvoeren van een non-assurancedienst.²⁰

Vierde lid

Zie Toelichting bij artikelen 29 en 29a onder 'Uitzondering op verboden activiteiten tijdens afkoelingstermijn'.

Vijfde lid

Het kan voorkomen dat een lid van het assurance-team al betrokken was bij een assurance-opdracht voordat een verantwoordelijke partij kwalificeerde als een organisatie van openbaar belang. De termijnen genoemd in artikel 29 hebben betrekking op de totale duur van betrokkenheid bij de assurance-opdracht, dus de jaren vóór het moment dat de verantwoordelijke partij een organisatie van openbaar belang wordt tellen mee.

¹⁹ Bijvoorbeeld de Rotary Club of de Lions Club.

²⁰ Dit voorbeeld doet zich niet voor bij een wettelijke controlecliënt (oob). Daar zijn immers alleen 'controlediensten' toegestaan naast de wettelijke controle.

Zesde lid

Mocht een key assurance-partner langer dan zeven jaren betrokken zijn bij een assurance-opdracht en de verantwoordelijke partij kwalificeert in dat jaar voor het eerst als organisatie van openbaar belang, dan mag de key assurance-partner om praktische redenen de dan lopende assurance-opdracht afronden. Na afronding van deze lopende opdracht beëindigt de key assurance-partner de betrokkenheid. Hierbij maakt de ViO geen onderscheid in het aantal jaren dat de accountant reeds betrokken is. Als een accountant bijvoorbeeld al negen jaren betrokken is bij de controle van de jaarrekening van een MKB-onderneming en deze wordt in jaar 10 een organisatie van openbaar belang, dan mag de accountant jaar 10 afronden ook al is deze in dat geval meer dan zeven jaren betrokken bij de dienstverlening aan de onderneming. Uiteraard zal wel voldaan moeten worden aan de eis in artikel 28 om in verband met de langdurige betrokkenheid een maatregel te nemen.

Wanneer een verantwoordelijke entiteit fuseert met een andere entiteit moet aan de hand van het toetsingskader beoordeeld worden of sprake is van een zodanig nieuwe entiteit dat de voorgaande jaren van dienstverlening redelijkerwijs niet meetellen bij de zevenjaarstermijn. Belangrijke factoren hierbij zijn de samenstelling van bestuurders, personen belast met governance en personen met significante invloed op het assurance-object en het van kracht blijven van eerder gekozen standpunten in het assurance-object.

Toelichting bij artikel 29a

Algemeen

Artikel 29a heeft uitsluitend betrekking op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Met de inwerkingtreding van de Europese verordening en de wijziging van de ViO per 1 januari 2020 zijn de eisen gesteld aan langdurige betrokkenheid bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over:

- artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening;
- artikel 24 van de Wta;
- de artikelen 28 en 29a van de ViO; en
- artikel 29, derde en vierde lid, van de ViO

Artikel 17, zevende lid, eerste alinea, van de Europese verordening heeft rechtstreekse werking. Deze bepaling verplicht de 'voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' - samengevat - na uiterlijk zeven jaren te rouleren en een afkoelingstermijn van minimaal drie jaren in acht te nemen. De tweede alinea van artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening bevat een lidstaattoptie om die voornaamste vennoot/voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle te verplichten eerder te rouleren dan na zeven jaren. Nederland maakt gebruik van deze lidstaattoptie en heeft zich daarbij beperkt tot de externe accountant in de zin van de Wta. Dit is verankerd in artikel 24 van de Wta. Op grond van artikel 24 van de Wta laat een accountantsorganisatie geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoeren door een externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande vijf aaneengesloten boekjaren bij die organisatie van openbaar belang uitgevoerde wettelijke controles. Het is niet nodig om in artikel 29a naar artikel 24 Wta en artikel 17 van de Europese verordening te verwijzen. De verplichting voor de externe accountant om te rouleren en een afkoelingstermijn in acht te nemen vloeit voort uit de wets-systematiek. Artikel 17 van de Europese verordening en artikel 24 van de Wta regelen niets over verboden activiteiten tijdens de afkoelingstermijn.

Het begrip voornaamste vennoot is niet apart in de Wta geïmplementeerd. In de Nederlandse context is dit de externe accountant. Dat vermeldt de memorie van toelichting op de Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen. De definitie van voornaamste vennoot in de Europese regelgeving²¹ luidt:

21 De Europese verordening gebruikt de definitie van 'voornaamste vennoot' uit de herziene Achtste richtlijn (artikel 2, onderdeel 16).

- a 'de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of
- b in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) op het niveau van materiële dochterondernemingen; of²²
- c de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen.'

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen in artikel 29a het begrip eindverantwoordelijke accountant te gebruiken. Dit begrip omvat de externe accountant in de zin van de Wta. Een externe accountant kwalificeert als key assurance-partner in de zin van de ViO. De definitie van key assurance-partner in de ViO luidt: '*eindverantwoordelijke accountant, persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert of een accountant die binnen een assurance-team medeverantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden*'.

Eerste lid

Artikel 29a geldt in aanvulling op artikel 28. Het eerste lid in samenhang met artikel 28 brengt mee dat een eindverantwoordelijke accountant beoordeelt of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht niet wordt bedreigd door langdurige betrokkenheid van andere key assurance-partners in het assurance-team. Een bedreiging doet zich in elk geval voor als:

- de externe accountant gedurende vijf aaneengesloten jaren verantwoordelijk is geweest voor de uitvoering van wettelijke controles bij dezelfde organisatie van openbaar belang (zie hierna onder 'Opmerking'); of
- een andere key assurance-partner dan de externe accountant gedurende zeven aaneengesloten jaren aan een wettelijke controle of een andere assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkt;
- een andere key assurance-partner dan de externe accountant bijvoorbeeld eerst gedurende vijf jaren aan een andere assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang meewerkt en aansluitend gedurende twee aaneengesloten jaren de wettelijke controle uitvoert.

Opmerking:

De verplichting om de externe accountant te rouleren staat in artikel 24 van de Wta. Het ligt echter voor de hand om in artikel 29a wel tot uitdrukking te brengen dat zich al na vijf jaren een bedreiging voordoet.

Tweede lid

Het tweede lid verklaart artikel 29, derde en vierde lid, van de ViO van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat die bepalingen ook gelden voor de externe accountant en andere key assurance-partners bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang en die moeten rouleren. We verwijzen naar de toelichting op artikel 29, derde en vierde lid, voor meer informatie. Samengevat geldt voor de externe accountant en andere key assurance-partners het volgende:

- ze moeten een afkoelingstermijn in acht nemen van minimaal drie jaren. De externe accountant moet dit volgens artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening. Andere key assurance-partners moeten dit volgens artikel 29, derde lid;
- er geldt een verbod op bepaalde activiteiten tijdens de afkoelingstermijn (artikel 29, derde lid);
- er geldt een uitzondering op dat verbod (artikel 29, vierde lid).

²² Onderdeel b van de definitie is op 12 juli 2019 gerectificeerd (PbEU 2018, L 176/23).

Hoofdstuk 8 Financiële belangen

Toelichting bij artikel 30

Eerste lid

De begrippen direct financieel belang en materieel indirect financieel belang worden omwille van de leesbaarheid van dit hoofdstuk aangeduid met de term financieel belang.

Financiële belangen kunnen rechtstreeks of via een tussenpersoon worden gehouden. Of een financieel belang als een direct of indirect financieel belang moet worden gezien, hangt af van de vraag of de begunstigde beleidsbepalende invloed kan uitoefenen over de belegging dan wel de mogelijkheid heeft beleggingsbeslissingen te beïnvloeden. Is dat het geval, dan is sprake van een direct financieel belang en zo niet, dan wordt een belang als indirect financieel belang beschouwd.

Voorbeelden van financiële belangen zijn:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de verantwoordelijke entiteit;
- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de verantwoordelijke entiteit, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon binnen het hoger kader van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de verantwoordelijke entiteit.

Overeenkomsten tot het aanhouden van een financieel belang (bijvoorbeeld contracten om een financieel belang te verwerven) of daarvan afgeleide instrumenten die rechtstreeks met dit financieel belang verband houden (bijvoorbeeld aandelenopties, *futures*, obligaties, converteerbare obligaties, enzovoort) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als een reeds bestaand financieel belang.

Of een indirect financieel belang voor ten minste een van de partijen van materieel belang is, hangt af van de specifieke omstandigheden van de partijen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het vermogen van een individu of de mate waarin het financieel belang de houder in staat stelt invloed uit te oefenen op de entiteit waarin het belang wordt gehouden.

Tweede en derde lid

Een financieel product of dienst die de verantwoordelijke entiteit aanbiedt aan haar klanten in het kader van de normale bedrijfsuitoefening kan ook kenmerken hebben van een financieel belang. Voorbeelden hiervan zijn een beleggingshypotheek die is afgesloten bij een bank of een pensioenpolis die met een verzekeringsmaatschappij is overeengekomen.

In principe wordt een dergelijk financieel product of dienst beoordeeld in het kader van de afname van goederen en diensten (hoofdstuk 9), tenzij zij onderdeel vormen van het risicodragend vermogen (het eigen vermogen en achtergestelde leningen en andere achtergestelde vermogensbestanddelen [denk bijvoorbeeld aan een ledencertificaat bij de Rabobank] van de verantwoordelijke entiteit.

Van een normale bedrijfsuitoefening is sprake als het product of de dienst voor derden tegen vergelijkbare condities is af te nemen, de verantwoordelijke entiteit op het leveren van deze producten of diensten is ingericht en over de benodigde vergunningen beschikt om een dergelijk product of dienst te leveren.

Toelichting bij artikel 31

Eerste en tweede lid

Het houden van een financieel belang kan leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwelijkheid en intimidatie. Het hebben van bijvoorbeeld aandelen maakt dat de accountant belang kan hebben bij de uitkomsten van de controle. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat een mogelijke duurzame waardevermindering van invloed kan zijn op de koerswaarde van de aandelen. De veronderstelde bedreiging is zodanig dat deze in bepaalde situaties niet beheerst kan worden met waarborgen, bijvoorbeeld als de

eindverantwoordelijke accountant zelf aandelen houdt. Daarom identificeert dit artikel een aantal situaties waarin het houden van een dergelijk financieel belang niet is toegestaan.

De Code of Ethics stelt dat een financieel belang gehouden door een partner van dezelfde vestiging als die van de accountant, een onacceptabele bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt. In de ViO is als uitgangspunt gekozen dat de bedreiging niet alleen ontstaat door financiële belangen gehouden door partners van dezelfde vestiging maar eveneens door partners van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk. In de gangbare praktijk wordt breder samengewerkt dan alleen op vestigingsniveau. Hierbij valt te denken aan branchegroepen, kantoor-overschrijdende teamsamenstellingen en kantoor-overstijgende specialisatie. Deze vormen van samenwerking maken dat de bedreiging ook kan gelden, indien partners die niet op dezelfde vestiging werkzaam zijn een financieel belang houden.

De eindverantwoordelijke accountant kan, zoals gesteld in de toelichting bij artikel 5, onderdeel b, gebruiken van de gedragslijnen, procedures en systemen die de accountantseenheid hanteert bij het naleven van dit hoofdstuk. Dit ontslaat de accountant niet van de verantwoordelijkheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen.

Het tweede lid, onderdeel c van artikel 31 ViO betreft het verbod om een assurance- opdracht uit te voeren als een '...managerial employee who provides non-audit services to the audit client, except for any whose involvement is minimal, or any of that individual's immediate family' een financieel belang houdt. Dit geldt ook voor een nauwe financiële relatie van een persoon als bedoeld in onderdeel c.

Als een senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk, niet zijnde een partner, die een non-assurancedienst verleent aan de verantwoordelijke entiteit een financieel belang houdt in de entiteiten zoals genoemd in artikel 31 lid 1 ViO ontstaat voor het uitvoeren van de assurance- opdracht een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid.

De verbodsbepaling is niet van toepassing als de bijdrage van het senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk die een non-assurancedienst verleent aan de verantwoordelijke entiteit, zowel kwantitatief als kwalitatief, van minimale omvang is. Dit zal enerzijds afhankelijk zijn van het aantal bestede uren (kwantitatief) en anderzijds van de aard van de non-assurancedienst en andere omstandigheden (kwalitatief). Voor het aantal bestede uren is het niet relevant of deze uren ook in rekening zijn gebracht bij de verantwoordelijke entiteit. Een in het algemeen gestelde norm is als meer dan tien uur door een senior lid van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk aan de non-assurancedienst zijn besteed, is mogelijk sprake van een bijdrage die niet minimaal is (kwantitatief). Het aantal jaren betrokken bij de uitvoering van de non-assurancedienst is daarbij niet relevant.

De functiebenamingen verschillen tussen accountantspraktijken. De formele functie van het senior lid is daarbij niet leidend. Wel zal in veel gevallen de functie manager of optredend als manager kwalificeren als een senior lid.

Derde lid

Onder pensioenplan valt in ieder geval een onderneming-pensioenfonds of een pensioenregeling in eigen beheer.

Vierde lid

Voor intern accountants kan het zijn dat het verkrijgen van een financieel belang deel uitmaakt van de arbeidsvoorwaarden. Hoewel de intern accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de verantwoordelijke entiteit en een financieel belang dus geen bezwaar hoeft te zijn, is de bedreiging van zodanige aard dat een specifieke maatregel aangewezen is. Het wordt als noodzakelijk gezien dat de accountant de veelal belangrijkste gebruiker, te weten het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of de met governance belaste personen van die organisatie, over de eigen financiële belangen informeert. Aandelenopties die uit hoofde van het beloningsbeleid worden toegekend, worden geacht al afdoende met de governance-

organen te zijn afgestemd. Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Vijfde lid

Het vijfde lid is opgenomen om te voorkomen dat het medewerkers van accountantseenheden bijna onmogelijk wordt om te beleggen in beleggingsfondsen. Beleggingsfondsen kwalificeren vaak als financiële producten van een financiële instelling waarbij de investeerder participeert in het vermogen van het beleggingsfonds. Door deze structuur zijn deze fondsen in Nederland ook zelf controleplichtig. De invloed van de investeerders op het beleggingsbeleid is veelal zodanig beperkt dat dit een uitzondering op het verbod rechtvaardigt voor een partner, bestuurder of interne toezichthouder die geen onderdeel is van het assurance-team. Wel leidt het houden van een dergelijk financieel belang tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid waarbij een maatregel wordt voorgeschreven.

Voorbeeld van een maatregel is het jaarlijks door de partner, bestuurder of interne toezichthouder laten bevestigen dat deze geen contact heeft gehad met het assurance-team over het eigen financiële belang in de verantwoordelijke entiteit.

Onder interne toezichthouders worden bijvoorbeeld de interne leden van de raad van commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk verstaan. Externe leden van de raad van commissarissen of een Commissie Publiek Belang valt niet onder het begrip interne toezichthouders maar worden als externe toezichthouders gezien.

Toelichting bij artikel 32

Bij het verkrijgen van een financieel belang uit hoofde van een arbeidsrelatie kan bijvoorbeeld gedacht worden aan aandelenopties die aan het personeel beschikbaar worden gesteld.

Toelichting bij artikel 33

Het kan voorkomen dat personen door omstandigheden die in redelijkheid buiten de invloedssfeer van betrokkene liggen, bijvoorbeeld door het verkrijgen van een erfenis, een financieel belang krijgen dat niet is toegestaan. Wanneer daar noodzaak toe is ontdoet de verkrijger van het financieel belang zich zo spoedig mogelijk van het belang. De omstandigheden zijn mede bepalend hoe snel dit kan. Denk hierbij aan de situatie dat voor het vervreemden in het geval van een erfenis toestemming van de betrokken familieleden nodig is bij het verkopen van verkregen aandelen, of dat afgesproken wordt dat de aandelen zullen toevalen aan een van de andere erfgenamen maar de formele afhandeling nog op zich laat wachten.

Hoofdstuk 9 Zakelijke relaties

Toelichting bij artikel 34

Gezamenlijke zakelijke belangen zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit artikel genoemde personen, entiteiten of organen. Uiteraard is hierbij de eindverantwoordelijke accountant een lid van het assurance-team.

Onder het begrip gezamenlijk zakelijk belang vallen niet:

- de assurance-opdracht en opdrachten tot overige dienstverlening;
- de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden voor de intern en overheidsaccountant;
- op een arbeidsovereenkomst gelijkende overeenkomst tussen de intern of overheidsaccountant en de werkgever.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van gezamenlijke zakelijke belangen die, als zij van materieel belang zijn voor ten minste één van de partijen een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering kunnen vormen:

- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de verantwoordelijke partij te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de verantwoordelijke partij werkzaam is of vice versa.

Het eerste lid van dit artikel identificeert een aantal situaties waarin gesteld wordt dat het zakelijk belang een zodanige invloed op de betrokken persoon heeft, bijvoorbeeld doordat het financiële welzijn van de persoon waarmee de zakelijke relatie bestaat directe invloed heeft op het persoonlijke welzijn, dat het niet mogelijk is de onafhankelijke uitvoering te waarborgen.

Voorbeeld van een eventuele maatregel als sprake is van een belang zoals bedoeld in het tweede lid is het inperken van de zakelijk relatie, bijvoorbeeld door het niveau van de transacties te beperken.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

Overeenkomsten om dergelijke relaties aan te gaan, worden op dezelfde wijze behandeld als reeds bestaande relaties.

Voor assurance-opdrachten ten behoeve van een beperkte verspreidingskring geldt dat de eindverantwoordelijke accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de verantwoordelijke entiteit. De bepalingen met betrekking tot de zakelijke belangen met de verantwoordelijke entiteit zijn dan ook niet van toepassing op een intern of overheidsaccountant die een opdracht uitvoert ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers (bijvoorbeeld ten behoeve van het management van de entiteit waar de intern accountant werkzaam is). Een zakelijke relatie met een verantwoordelijke entiteit geeft echter een zodanig specifieke omstandigheid dat, hoewel een dergelijke situatie niet hoeft te worden verboden, het toch van belang wordt geacht het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, of de met governance belaste personen van die organisatie over relevante zakelijke relaties te informeren. Hoe en met wie de afstemming plaatsvindt, hangt mede af van de afspraken die daarover binnen de organisatie zijn gemaakt. Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld. Feitelijk wordt dit dus gezien als een bedreiging die om een specifieke maatregel vraagt.

Toelichting bij artikel 35

Voorbeelden van goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, kantoorapparatuur, software en bedrijfswagens. Als deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering (bijvoorbeeld de aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de verantwoordelijke entiteit tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn).

Wanneer niet sprake is van een objectieve en op zakelijke wijze tot stand gekomen transactie lijkt een dergelijke transactie ten minste ingegeven door de gedachte om de relatie met de accountant te beïnvloeden. Daarom is een dergelijke transactie aangemerkt als niet toelaatbaar.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

Ten opzichte van de internationale regelgeving is besloten tot een aanvullende maatregel als bij de verantwoordelijke entiteit diensten worden afgenomen. Deze maatregel stelt dat het afnemen van de zakelijke dienst geen voorwaarde mag zijn voor het mogen leveren van de assurance-opdracht. Wanneer een dergelijke voorwaarde wordt gesteld doet dit teveel afbreuk aan de zakelijkheid van de relatie tussen de entiteit en de accountant en ontstaat een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van eigenbelang.

Toelichting bij artikel 36

Als een lening, garantstelling of andere vorm van zekerheidsstelling verstrekt is door een bank of vergelijkbare instelling, kan een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht ontstaan als de accountantseenheid bij deze bank of vergelijkbare instelling een assurance-opdracht uitvoert. Zolang de lening, garantie of andere vorm van zekerheidsstelling tot stand komt onder marktconforme of voor de intern of overheidsaccountant onder arbeidsrechtelijk vastgelegde voorwaarden is het mogelijk waarborgen te treffen om de bedreiging tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

Derde lid

Het lenen van geld aan de verantwoordelijke partij behoort niet tot de gewone bedrijfsuitoefening van de personen en entiteiten genoemd in dit lid. Derhalve leidt een dergelijke lening, ook als deze onder zakelijke voorwaarden tot stand komt, tot een bedreiging waartegen geen maatregelen mogelijk zijn wanneer de lening voor één van de betrokken partijen van materieel belang is.

Vierde lid

Voorbeeld van een maatregel is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is. Dit kan een accountant van een onderdeel van het netwerk zijn dat de lening niet heeft ontvangen of een accountant van buiten de accountantseenheid.

Voor intern en overheidsaccountants is het ontvangen van leningen, garantstellingen of andere vormen van zekerheidsstelling van de werkgever toegestaan, als deze verstrekkingen door de werkgever passen binnen het personeelsbeleid en de voorwaarden waaronder dit gebeurt gelijk zijn aan de voorwaarden die gelden voor alle personeelsleden.

Toelichting bij artikel 37

Als de verantwoordelijke entiteit of de accountantseenheid besluit een onderlinge relatie als onderdeel van reclame of marketing openbaar te maken ontstaat associatie tussen deze partijen. Deze associatie volgt uit het feit dat deze communicatie alleen zal plaatsvinden als het doel belangrijk wordt gevonden dan wel zakelijk toegevoegde waarde levert. Als gevolg van deze associatie wordt de bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te groot om de assurance-opdracht te kunnen accepteren of continueren als deze van niet te verwaarlozen betekenis is.

Voorbeelden van associatie zijn sponsoring door middel van shirtreclame dan wel het plaatsen van reclameborden bij evenementen of het optreden in een marketingcampagne van de verantwoordelijke entiteit.

Als de associatie van te verwaarlozen betekenis is, is deze niet verboden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het ter beschikking stellen van shirtjes aan een jeugdeftal van een voetbal of hockeyclub. Dit terwijl shirtreclame op het voetbalshirt van een topklasse team wel als verboden associatie in het kader van de ViO zal worden aangemerkt naast het uitvoeren van een assurance-opdracht.

Het geven van een korting op de dienstverlening zonder tegenprestatie valt niet onder het begrip associëren. Het geven van een korting kan bijvoorbeeld spelen bij een charitatieve instelling. Het is dan niet de bedoeling dat op enigerlei wijze, anders dan in regelgeving voorgeschreven, naar derden toe duidelijk wordt gemaakt dat deze ondersteuning aan de charitatieve instelling wordt gegeven.

Het kan zijn dat bij sponsoring geen sprake is van associatie maar van het ter beschikking stellen van bijvoorbeeld toegangskaarten voor een evenement, specifieke ruimtes en dergelijke. Hierbij moet worden voorkomen dat het gebruik maken van deze faciliteiten leidt tot associatie. Een accountantseenheid mag bij een evenement duidelijk aangeven waar de gasten zich moeten melden, maar grote reclameborden gericht op alle aanwezigen zijn niet toegestaan. Als de accountantseenheid assurance-cliënten uitnodigt in het kader van een evenement is sprake van persoonlijke uitingen van gastvrijheid en is hoofdstuk 6 van toepassing.

Hoofdstuk 10 Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit

De artikelen in dit hoofdstuk, met uitzondering van artikel 40, hebben als uitgangspunt dat vanuit enkele specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde invloed van betekenis op de uitkomst van de assurance-opdracht kan worden uitgeoefend, in elk geval in schijn. Bedreigingen ontstaan in elk geval als een van de in deze artikelen genoemde personen een dergelijke functie bekleedt onder de omstandigheden zoals in de artikelen weergegeven. Het gaat om de volgende functies:

- bestuurder;
- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance;
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend;
- beheerder (alleen artikel 43).

Leden van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken kwalificeren als 'de met governance belaste personen' in de zin van de ViO. Dit volgt uit de definitie van 'de met governance belaste personen' in artikel 1:

'de persoon, personen of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de verantwoordelijke entiteit en op de verantwoordingsplicht van de verantwoordelijke entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder;'

Het expliciet benoemen van de functie 'lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken' voorkomt dat op dit punt ten onrechte een verschil met de Wta wordt aangenomen. Artikel 29a van de Wta merkt lidmaatschap van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de controlecliënt als een 'verboden' functie aan, voor zover deze functie wordt bekleed binnen de afkoelingstermijn. Anders dan artikel 29a van de Wta wordt lidmaatschap van een toezichthoudend orgaan van de verantwoordelijke entiteit niet expliciet benoemd. Dit is niet nodig, omdat de toezichthoudende taak al voldoende uit de definitie van 'de met governance belaste personen' volgt.

Organen met soortgelijke taken als een auditcomité maar die onder een andere noemer opereren, worden in de ViO met een auditcomité gelijk gesteld.

Het benoemen van het lidmaatschap van een auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken is niet bedoeld om een accountant die vanuit de functie van accountant deelneemt in de besprekingen van een auditcomité, dit te beletten.

Toelichting bij artikelen 38 en 38a

Algemeen

Bedreigingen uit hoofde van vertrouwdeheid en intimidatie kunnen ontstaan als personen betrokken bij de accountantseenheid bij de verantwoordelijke entiteit gaan werken. Dit komt doordat wanneer iemand overstapt naar een klant in het bedrijfsleven, deze al in de aanloop daarnaartoe het eigen handelen en oordelen door deze overgang kan laten beïnvloeden. Daarnaast kan door de overstap een ongewenste mate van vertrouwdeheid tussen het assurance-team en een voor het assurance-object belangrijke functionaris van de verantwoordelijke entiteit ontstaan. Van invloed op de bedreiging zijn onder andere de rol die de persoon vervult ten opzichte van het assurance-team, hoe lang geleden is overgestapt en of de persoon nog bij de accountantseenheid betrokken is.

Het voorgaande geldt ook als een voormalige collega binnen de verantwoordelijke entiteit van functie verandert.

Achtergrond artikel 38, eerste en tweede lid, en artikel 38a

Artikel 38, eerste en tweede lid, en artikel 38a zijn ontleend aan artikel 22 bis, tweede lid, van de herziene Achtste richtlijn. Dit laatste artikel bepaalt dat een afkoelingsperiode verplicht moet worden gesteld ten aanzien van personen die 'persoonlijk als wettelijke auditor' zijn toegelaten en in een specifieke functie gaan werken bij een controlecliënt waarbij zij eerst nog een wettelijke controle uitvoeren of hebben uitgevoerd. Daarbij is niet relevant of het gaat om een functie bij een organisatie van openbaar belang of een andere wettelijke controlecliënt. De termijn van de afkoelingsperiode is gelijklopend: ten minste een jaar. Vertaald naar de Nederlandse situatie is het bij personen die persoonlijk als wettelijke auditor zijn toegelaten te gaan om iedere bij een wettelijke controle betrokken accountant die als externe accountant is geregistreerd in het register van de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

Bij de invoering van deze bepalingen is besloten om vast te houden aan het uitgangspunt van de ViO om geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht te maken. Het is namelijk niet aan een derde uit te leggen dat een afkoelingstermijn alleen moet gelden voor wettelijke controles, terwijl andere assurance-opdrachten maatschappelijk steeds relevanter worden zoals opdrachten met betrekking tot integrated reporting. Daarnaast is onderkend dat niet alleen accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn geregistreerd een bedreiging kunnen meebrengen. Dit hangt af van factoren als bijvoorbeeld de bevoegdheden die een accountant heeft, de rol van de accountant bij de uitvoering van een wettelijke controle en het aantal jaren werkervaring als accountant. Wel zijn in lijn met de Europese regelgeving beperkingen aangebracht in het kader van het belang van de assurance-opdracht. In dit kader is gekozen het verbod van toepassing te verklaren op:

- assurance-opdrachten voor het maatschappelijk verkeer (en dus bijvoorbeeld niet een oplage-verklaring of subsidieverklaring ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers);
- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;
- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant voor een assurance-opdracht.

Vanwege de eventuele arbeidsrechtelijke consequenties is ervoor gekozen om alleen accountants betrokken bij een wettelijke controle rechtstreeks aan een afkoelingstermijn te onderwerpen, omdat dit uit de herziene Achtste richtlijn voortvloeit.

Het eerste lid van artikel 22 bis van de herziene Achtste richtlijn is geïmplementeerd in artikel 29a van de Wta (zie onder Artikel 38a).

Toelichting bij artikel 38

Eerste en tweede lid

Een eindverantwoordelijke accountant mag een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers of een wettelijke controle niet uitvoeren, als een of meer van de hierna genoemde accountants binnen 12 maanden na hun vertrek uit het assurance-team naar de verantwoordelijke entiteit zijn overgestapt en daar in een specifieke functie zijn gaan werken. Daarmee brengen zij de onafhankelijke uitvoering van een nog lopende of opvolgende opdracht in gevaar.

Het betreft de volgende accountants in het assurance-team

- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;
- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant voor een assurance-opdracht.

Het betreft de volgende functies bij de verantwoordelijke entiteit:

- bestuurder;
- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance;
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend;

Voor de invulling van het verbod is aansluiting gezocht bij de terminologie zoals ook op andere plaatsen in de regelgeving is toegepast. Ten aanzien van key assurance-partners geldt dat het moet gaan om accountants in het assurance-team met duidelijk eigen verantwoordelijkheden voor te onderscheiden, belangrijke delen van de assurance-opdracht (bijvoorbeeld met betrekking tot groepsonderdelen). Het gaat bijvoorbeeld niet om een manager die, hoewel deze de eindverantwoordelijke accountant mogelijk als enige titeldrager ondersteunt, vanuit de accountantseenheid niet wordt gezien als verantwoordelijk voor de uitvoering van belangrijke delen van de assurance-opdracht.

Derde tot en met zesde lid.

Het begrip 'banden van betekenis', bedoeld in het derde lid, is nader ingevuld in het vijfde lid (accountantspraktijken) en zesde lid (accountantsafdelingen).

Onder de werkingssfeer van het verbod van het derde lid valt ook de situatie dat een van de personen genoemd in het vierde lid naar de verantwoordelijke entiteit overstapt.

Toelichting bij artikel 38a

Dit artikel is alleen op een wettelijke controle van toepassing. Dit artikel onderwerpt enkele specifieke accountants rechtstreeks aan een afkoelingstermijn voordat zij in enkele specifieke functies bij de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde mogen gaan werken. Als deze accountants binnen de afkoelingstermijn zouden overstappen, dan leidt dit voor de eindverantwoordelijke accountant tot een verbodssituatie (artikel 38, eerste en tweede lid).

Het betreft dezelfde accountants als in artikel 38, eerste en tweede lid, maar alleen voor zover zij betrokken zijn (geweest) bij de uitvoering van een *wettelijke controle*. Het betreft:

- key assurance-partners;
- accountants die als externe accountant in het register van de AFM zijn ingeschreven;
- accountants die van hun accountantseenheid de bevoegdheid hebben verkregen om op te treden als tekenend accountant.

Het betreft bovendien dezelfde functies bij de verantwoordelijke entiteit als in artikel 38. Dit zijn de functie van:

- bestuurder;

- lid van het auditcomité of van een orgaan met gelijksoortige taken, of een andere functie belast met governance; of
- functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend.

De accountant die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle valt onder de werkingssfeer van artikel 29a van de Wta. Dit volgt uit de wetssystematiek (de Wta gaat boven de ViO). Artikel 29a van de Wta verplicht de externe accountant die naar de controlecliënt overstapt een afkoelingstermijn in acht te nemen. De afkoelingstermijn bedraagt ten minste één respectievelijk twee jaren bij een overstap naar een controlecliënt die geen respectievelijk wel een organisatie van openbaar belang is. Het betreft dezelfde functies als in de artikelen 38 en 38a van de ViO.

De samenhang met artikel 38, eerste en tweede lid, brengt mee dat artikel 38a ook wordt toegepast als naar een met de controlecliënt verbonden derde wordt overgestapt.

Toelichting bij artikelen 39 en 40

In de situaties zoals beschreven in artikelen 39 en 40 kunnen bedreigingen ontstaan uit hoofde van vertrouwelijkheid en intimidatie. Als een accountant gedurende de uitvoering van de assurance-opdracht weet of vermoedt bij de verantwoordelijke entiteit in dienst te gaan treden, ontstaat bovendien een bedreiging van eigenbelang (artikel 40). Deze situaties vormen over het algemeen een minder ernstige bedreiging dan de situaties beschreven in de artikelen 38 en 38a. In de situaties van de artikelen 39 en 40 is het dan ook mogelijk om door middel van een nader te bepalen maatregel de onafhankelijkheid te garanderen. Voorbeelden van eventuele maatregelen zijn:

- het aanpassen van de aanpak van de assurance-opdracht en/of het werkprogramma;
- zorgen dat er mensen in het assurance-team worden opgenomen met voldoende gezag om de eventuele invloed van de persoon in dienst bij de verantwoordelijke partij te kunnen weerstaan;
- het werk van het vertrokken of vertrekkende teamlid laten reviewen door een accountant.

Toelichting bij artikel 41

Het verbod van artikel 41 vormt een aanvulling op de artikelen 38, 39 en 40. Een eindverantwoordelijke accountant die te maken heeft met bijvoorbeeld een overstap van een lid uit het assurance-team naar een specifieke functie bij een organisatie van openbaar belang (verantwoordelijke entiteit), zal die situatie moeten beoordelen aan de hand van de artikelen 38 én 41.

Als een accountant key assurance-partner is en bij de verantwoordelijke entiteit gaat werken maar de in dit artikel genoemde voorwaarden niet in acht neemt, vormt deze een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Hetzelfde geldt voor de bestuursvoorzitter en vergelijkbare functionarissen van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk. Gezien de belangrijke rol die een key-assurance partner binnen een assurance-team vervult, zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen. Een afkoelingstermijn van twee jaren is in lijn met artikel 22 bis, eerste lid, van de herziene Achtste richtlijn.

Als de overstap zoals bedoeld in dit artikel wordt gemaakt door een accountant en deze houdt hierbij de gestelde afkoelingstermijn niet in acht, dan is sprake van een betrekking die de onafhankelijkheid bedreigt zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

Artikel 41 is op *alle* assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang van toepassing. Wel is het zo dat artikel 41 buiten werking wordt gesteld, als een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers wordt uitgevoerd en voldaan is aan de voorwaarden gesteld in artikel 8 (verlicht regime).

Toelichting bij artikel 42

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, zelftoetsing en vertrouwdsheid ontstaan als een lid van het assurance-team die recentelijk een functie bij de verantwoordelijke entiteit heeft vervuld, werkzaamheden met betrekking tot onderdelen van het assurance-object uitvoert terwijl het teamlid voor deze onderdelen bijvoorbeeld de administratie voerde toen het teamlid nog bij de verantwoordelijke entiteit werkte. De betreffende persoon mag gedurende de afkoelingsperiode van twee jaar wel werkzaam zijn geweest bij de verantwoordelijke entiteit. Het gaat erom dat deze persoon gedurende twee jaar de functie die leidt tot de bedreiging niet heeft uitgeoefend.

Toelichting bij artikel 43

In de artikelen 38 tot en met 41 wordt de situatie beschreven waarin een bepaalde persoon de accountantseenheid heeft of gaat verlaten. Het is echter ook mogelijk dat een persoon bij de accountantseenheid betrokken blijft maar daarnaast bij de verantwoordelijke entiteit een nevenfunctie vervult. Is dit het geval en gaat het om een van de in dit artikel aangewezen nevenfuncties, dan vormt deze persoon een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Gezien de belangrijke rol die een dergelijke persoon namens de accountantseenheid vertegenwoordigt, zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen. Het voorgaande geldt ook voor nevenfuncties van personen uit het netwerk van de accountantseenheid.

Situaties waarin sprake kan zijn van het optreden als beheerder van gelden of andere bezittingen (eerste lid, onderdeel c) zijn:

- het beheren van een nalatenschap;
- het optreden als executeur;
- het optreden als bewindvoerder in een situatie van schuldhulpverleners.

Hoofdstuk 11 Nauwe persoonlijke relaties

Toelichting bij artikel 44

Nauwe persoonlijke relaties tussen de eindverantwoordelijke accountant of een ander lid van het assurance-team en iemand die een bestuursfunctie of andere functie bij de verantwoordelijke entiteit bekleedt, kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwdsheid of intimidatie. Bij het identificeren van omstandigheden wordt rekening gehouden met factoren als:

- de positie van de nauwe persoonlijke relatie bij de verantwoordelijke entiteit;
- de rol van het lid van het assurance-team in het assurance-team;
- de precieze aard van de relatie.

Een voorbeeld van een eventuele maatregel is het zodanig verdelen van de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team dat het lid met de nauwe persoonlijke relatie zich niet bezighoudt met werkzaamheden die onder de verantwoordelijkheid vallen van de nauwe persoonlijke relatie.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

Hoofdstuk 12 Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Toelichting bij artikel 45

Actuele of dreigende juridische procedures kunnen volgens de internationale regelgeving, afhankelijk van de omstandigheden, leiden tot een bedreiging waartegen maatregelen moeten worden genomen. In sommige situaties is de bedreiging van dien aard dat de opdracht niet kan worden gecontinueerd. Ook tuchtzaken tegen de eindverantwoordelijke accountant of een lid van het assurance-team vallen voor het toepassen van dit artikel onder het begrip juridische procedure.

In de ViO is in het eerste lid als uitgangspunt gehanteerd dat een actuele of dreigende juridische procedure altijd leidt tot een bedreiging waartegen in ieder geval een maatregel moet worden genomen. Daarnaast zijn in het tweede lid concrete omstandigheden weergegeven waarin geen maatregel mogelijk is. Hieronder worden die situaties nader toegelicht.

Als de eindverantwoordelijke accountant, een lid van het assurance-team of de accountantseenheid betrokken is in een juridische procedure met de verantwoordelijke partij zijn, mede door de emoties die gepaard gaan met een rechtszaak, de bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie zodanig dat een dergelijke persoon niet meer betrokken kan zijn bij de opdracht.

Rechtszaken of potentiële rechtszaken aangespannen door of namens de cliënt kunnen betrekking hebben op een oordeel of conclusie die door de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid is verstrekt. De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant of voor de accountantseenheid, die weet dat de cliënt het oordeel van de accountant in twijfel trekt, zijn dan zodanig dat geen maatregel mogelijk is. Ook als bij rechtszaken op andere wijze de deskundigheid en zorgvuldigheid of het voldoen aan de andere fundamentele beginselen door de cliënt betwist wordt, kan het noodzakelijk zijn de opdracht te beëindigen.

In artikel 15 is geregeld dat het in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang kan zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van de ViO. Dit geldt uiteraard ook voor artikel 45. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen. In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Voorbeeld van eventuele maatregelen als sprake is van een bedreiging zoals bedoeld in het eerste lid is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een niet bij de rechtszaak betrokken accountant.

Hoofdstuk 13 Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Toelichting bij artikel 46

Eerste lid

Als de beoordeling of de beloning van een lid van het assurance-team gebaseerd is op een commerciële prestatie bij de verantwoordelijke partij, ontstaat een risico uit hoofde van eigenbelang.

Als commerciële prestatie wordt in ieder geval de verkoop van non-assurancediensten aan de verantwoordelijke partij aangemerkt. Daarnaast vallen ook interne afspraken over budgetrealisatie en margerealisatie onder het begrip commerciële prestatie. Onder een beloning gebaseerd op commerciële prestaties zoals bedoeld in dit artikel vallen niet de winstdelingsafspraken tussen partners onderling en algemene winstdelingsregelingen voor werknemers.

Een beoordeling of beloning is van te verwaarlozen betekenis als deze het gedrag van het lid van het assurance-team niet beïnvloedt. Hiermee geeft de NBA invulling aan het Plan van aanpak waarin is aangegeven dat de nadruk bij het belonen en beoordelen hoort te liggen bij de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

Tweede lid

Een eindverantwoordelijke accountant kan van de accountantseenheid of werkgever een prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning voor de werkzaamheden ontvangen. Als deze betrekking heeft op de uitkomst

van het oordeel van de accountant ten behoeve van een assurance-opdracht, levert dit een dusdanige bedreiging uit hoofde van eigenbelang op dat deze prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning niet is toegestaan. In dit kader worden ook bonussen als prestatie-afhankelijke beloning aangemerkt.

Prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning

Een resultaatafhankelijke vergoeding die de accountantseenheid of ander onderdeel van het netwerk ontvangt valt niet onder dit hoofdstuk. Resultaatafhankelijke vergoedingen zijn opgenomen onder hoofdstuk 5 Vergoedingen.

Hoofdstuk 14 Intrekking van regelingen

Toelichting bij artikel 47

Met de inwerkingtreding van de ViO op 1 januari 2014 zijn de Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants ingetrokken.

Hoofdstuk 15 Overgangs- en slotbepalingen

Toelichting bij artikel 48

Artikel 48 geeft overgangsrecht voor de wijzigingen van de ViO per 1 januari 2020 (datum inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2019). Dit voorkomt dat alle wijzigingen met ingang van 1 januari 2020 voor lopende assurance-opdrachten gelden. In bepaalde gevallen zou dat tot praktische en niet voorziene problemen in de uitvoering (kunnen) leiden.

Artikel 48, eerste lid

Artikel 48, eerste lid, maakt het mogelijk lopende assurance-opdrachten af te ronden onder de ViO zoals die geldt tot 1 januari 2020.

Artikel 48, tweede lid

Op 1 januari 2020 wijzigde artikel 29, derde lid (langdurige betrokkenheid bij een organisatie van openbaar belang). Het derde lid verbiedt key assurance-partners verschillende activiteiten tijdens de afkoelingstermijn. Met de wijziging zijn extra activiteiten verboden. Die staan in de onderdelen b en c van het derde lid. Artikel 48, tweede lid, geeft overgangsrecht voor die wijziging. Het komt er feitelijk op neer dat de onderdelen b en c van het derde lid pas van toepassing zijn op assurance-opdrachten met betrekking tot verantwoordingsperioden die aanvangen op of na 15 december 2020. Key assurance partners hadden dus een extra verantwoordingsperiode om zich op die wijziging voor te bereiden.

Artikel 48, tweede lid, verwijst naar artikel 29, derde lid, ViO zoals dat luidde tot en met 31 december 2019, dus tot de wijziging van de ViO op 1 januari 2020. Het derde lid luidde: 'Als maatregel is de key assurance-partner gedurende drie jaren geen lid van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij.'

Toelichting bij artikel 48a

Artikel 48a geeft overgangsrecht voor de wijziging van de ViO per 17 juni 2016 (datum inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016). Als niet in overgangsrecht zou zijn voorzien, zouden de wijzigingen met ingang van 17 juni 2016 op alle lopende assurance-opdrachten van toepassing zijn geweest. Dit zou tot praktische en niet voorziene problemen in de uitvoering kunnen leiden.

Ten aanzien van wettelijke controles wordt het overgangsrecht beheerst door het overgangsrecht dat volgt uit de Europese regelgeving. Dit betekent dat voor alle wijzigingen met betrekking tot wettelijke controles is aangehouden dat deze van toepassing zijn met ingang van de eerste verantwoordingsperiode die op of na de inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016 aanvangt. Voor alle andere assurance-opdrachten is, vanwege het uitgangspunt van de ViO geen onderscheid naar de aard van de assurance-

opdracht te maken, zo veel als mogelijk eenzelfde overgangstermijn gehanteerd. Alleen daar waar deze overgangstermijn zou leiden tot onevenredige problemen, is een langere termijn geboden.

Eerste lid

Deze bepaling hangt samen met het uitgangspunt dat alle wijzigingen pas van toepassing zijn met ingang van de eerste verantwoordingsperiode die op of na de inwerkingtreding van de Wijzigingsverordening ViO 2016 op 17 juni 2016 aanvangt

Tweede en derde lid

Deze bepaling biedt overgangsrecht voor lopende afkoelingstermijnen, om te voorkomen dat op 17 juni 2016 een lopende afkoelingstermijn met een jaar wordt verlengd.

Dit betekent voor een wettelijke controle het volgende. Afkoelingsperiodes die voor 17 juni 2016 zijn aangevangen hebben een looptijd van twee jaar, ongeacht of tijdens die afkoelingsperiode maar na 17 juni 2016 een wettelijke controle wordt uitgevoerd die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die aanvangt op of na 17 juni 2016 (tweede lid, onderdeel a). De afkoelingsperiode van drie jaren geldt alleen voor afkoelingsperiodes die aanvangen op of na 17 juni 2016, ook in het geval de wettelijke controle betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen voor 17 juni 2016.

Voor assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles geldt de langere afkoelingsperiode van drie jaren pas als de afkoelingsperiode is aangevangen op of na 16 december 2017 (tweede lid, onderdeel b).

Vierde lid

Dit overgangsrecht heeft alleen gevolgen voor het nieuwe verbod van artikel 38, eerste en tweede lid. Voor het overige is artikel 38 immers alleen technisch of redactioneel gewijzigd. Het verbod van artikel 38, eerste twee leden, is pas van toepassing op een wettelijke controle die betrekking heeft op een verantwoordingsperiode die is aangevangen op of na 17 juni 2016. Tot die tijd is alleen het verbod ter zake van het bestaan van banden van betekenis van toepassing.

Voor assurance-opdrachten anders dan een wettelijke controle is het verbod van het eerste en tweede lid pas van toepassing op een verantwoordingsperiode die is aangevangen op of na 16 december 2017. Tot die tijd is alleen het verbod ter zake van het bestaan van banden van betekenis van toepassing.

Toelichting bij artikel 48b

Het overgangsrecht in artikel 48b heeft betrekking op enkele specifieke bedreigingen die zijn ontstaan uit afspraken die zijn gemaakt voor 17 december 2013.

Een nieuwe regeling is niet slechts van toepassing op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande assurance-opdrachten (onmiddellijke werking). Omdat onmiddellijke werking van de ViO op lopende assurance-opdrachten op onderdelen onredelijk bezwarend zou kunnen uitwerken, is voor deze opdrachten op die onderdelen overgangsrecht opgenomen.

Het gaat om enkele betrekkingen die onder de ViO aan strengere regels zijn onderworpen of nieuw zijn ten opzichte van de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants (NVO). Hoewel met de inwerkingtreding van de ViO de NVO zijn ingetrokken, zijn deze desalniettemin voor de in artikel 48b genoemde omstandigheden en de daarin gestelde voorwaarden van kracht gebleven. De verschillende wijzigingen van de ViO na de inwerkingtreding maken dit niet anders.

Bij de inwerkingtreding is ervoor gekozen om het overgangsrecht uitsluitend van toepassing te laten zijn als een bepaalde bedreiging is ontstaan uit afspraken die zijn gemaakt voor 17 december 2013. Dit is de dag

na de ledenvergadering waarin de ViO is vastgesteld. De rechtvaardiging ligt in het feit dat leden vanaf het moment dat zij de verordening hebben vastgesteld, bekend mogen worden verondersteld met omstandigheden waaronder een assurance-opdracht na de inwerkingtreding van de ViO niet langer of alleen onder het treffen van een (bepaalde) maatregel mogen worden uitgevoerd.

Eerste, tweede en derde lid

Artikelen 28, tweede lid, en 29 van de ViO zijn niet van toepassing op assurance-opdrachten die voor 17 december 2013 zijn aangegaan. Deze assurance-opdrachten mogen worden afgerond, ook als de ViO stelt dat de langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging.

Op deze assurance-opdrachten blijven de in deze context relevante bepalingen uit de NVO van toepassing. Indien de NVO niet specifiek op de in de artikelen 28, tweede lid, of 29 geschetste omstandigheid ingaat, zal de eindverantwoordelijke accountant aan de hand van het conceptueel kader van de NVO beoordelen of sprake is van een bedreiging en hoe dan te handelen.

Vierde en vijfde lid

Het vierde lid geeft aan hoe bij een stilzwijgende verlenging van een opdracht de overgangsbepaling uitwerkt. Als bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole jaarlijks stilzwijgend wordt verlengd, dan is de overgangsbepaling van toepassing op de jaarrekeningcontrole 2013. Deze mag in dat geval worden afgerond ongeacht wanneer deze afronding plaatsvindt.

Hetzelfde geldt onverkort voor het vijfde lid, met dien verstande dat bij bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole de controle 2013 en 2014 onder de overgangsbepaling vallen. Voor deze ruimere overgangsbepaling is gekozen omdat in artikel 29 sprake is van verplichte roulatie en in artikel 28 ook andere maatregelen mogelijk zijn.

Zesde lid

Deze overgangsbepaling heeft betrekking op een voor 17 december 2013 afgesloten werkrelatie of aangespannen juridische procedure. De in deze context relevante bepalingen uit de NVO blijven in dat geval van toepassing totdat de werkrelatie of juridische procedure is afgewikkeld. Gedurende de overgangstermijn is het mogelijk nieuwe assurance-opdrachten aan te gaan terwijl met betrekking tot dergelijke omstandigheden niet wordt voldaan aan de eisen gesteld in de ViO, mits dit onder de voor 17 december 2013 geldende onafhankelijkheidsregels ook mogelijk is.

Toelichting bij artikel 48c

Een nieuwe regeling is niet alleen van toepassing op wat er na de inwerkingtreding gebeurt, maar ook op wat al bestaat op het moment van inwerkingtreding (onmiddellijke werking). Dat kan een probleem zijn als een handeling op grond van de oude regeling is toegestaan, maar op grond van de nieuwe regeling niet meer.

Het overgangsrecht regelt de verhouding tussen de nieuwe regeling en de al bestaande situatie. In dit artikel is geregeld dat de oude regeling van toepassing blijft op vergoedingen en samenloop van dienstverlening die al bestonden op het moment van inwerkingtreding van de nieuwe regeling (eerbiedigende werking).

Toelichting bij artikel 49

Artikel 49 maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde onafhankelijkheidsregels worden vastgelegd (artikel 19, derde lid, Wab). Het bestuur zal de ledenvergadering over eventuele ontwerp-nadere voorschriften horen. Eventuele nadere voorschriften behoeven, voor zover zij betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles, de goedkeuring van de minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab).

Toelichting bij artikel 50

Deze verordening kan ook met de afkorting 'ViO' worden aangehaald.

Toelichting bij artikel 51

De datum 1 januari 2014 verwijst naar de datum waarop de ViO in werking is getreden. Op 17 juni 2016 is deze verordening gewijzigd. De wijzigingen hebben *geen* terugwerkende kracht. De wijzigingen zijn net als de nieuwe bepalingen in de Europese regelgeving van toepassing op verantwoordingsperioden die aanvangen op of na 17 juni 2016. Slaat u de artikelen 48 en 48a erop na voor het overgangsrecht.

Verordening accountantsorganisaties

Opschrift

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid

Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 3.1 Algemene bepalingen onafhankelijkheid

Paragraaf 3.2 Aanvullende bepalingen onafhankelijkheid

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 5 Wijzigingen en intrekking van regelingen

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;
Gelet op artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep;

Overwegende dat het wenselijk is de bestaande regels inzake de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties te herzien,

Overwegende dat het in dat kader allereerst wenselijk is de onafhankelijkheidsregels in deze verordening te laten aansluiten bij de op 1 januari 2014 in werking getreden Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten,

Overwegende dat het bestuur van de NBA voornemens is om zo spoedig mogelijk een wijzigingsvoorstel te doen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering en zo spoedig mogelijk daarna aan te passen, waarbij zij de evaluatie van de Wta en de implementatie van nieuwe Europese regels in ogenschouw zal nemen,

Stelt de volgende verordening vast: (zie Hoofdstuk 1 Algemeen)

Hoofdstuk 1 Definities

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder (Zie T1):

- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de wet;
- *assurance-team*: assurance-team als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
- *besluit*: Besluit toezicht accountantsorganisaties;
- *compliance officer*: persoon als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van het besluit;
- *controlecliënt*: controlecliënt als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de wet;
- *externe accountant*: externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- *intern kwaliteitsonderzoek*: procedures opgezet door de accountantsorganisatie gericht op het vaststellen dat afgeronde wettelijke controles voldoen aan de daaraan gestelde eisen;
- *medewerker*: medewerker als bedoeld in artikel 1 van het besluit;
- *netwerk*: netwerk als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de wet;
- *organisatie van openbaar belang*: organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de wet;
- *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 8a van het besluit;
- *verbonden derde*: verbonden derde als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
- *Wab*: Wet op het accountantsberoep;
- *Wet*: Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *wettelijke controle*: wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de wet.

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 2.1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie

Artikel 2

De accountantsorganisatie besteedt in haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing ten minste aandacht aan: (Zie T2)

- a de verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen voor het kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- b de gedragsregels;
- c het aanvaarden en voortzetten van de relatie met een controlecliënt en van een specifieke opdracht;
- d het personeelsbeleid;
- e de uitvoering van de wettelijke controle;
- f de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- g de continuïteit van de beroepsuitoefening;
- h de onafhankelijkheid.

Paragraaf 2.2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen

Artikel 3

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie leidt tot een bedrijfscultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen. (Zie T3)

Artikel 4

- 1 De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen kunnen personen benoemen aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen. (Zie T4)
- 2 Voor benoeming komen in aanmerking personen die:
 - a beschikken over toereikende ervaring en deskundigheid;
 - b beschikken over de noodzakelijke bevoegdheid;
 - c voldoende gezag hebben.

Paragraaf 2.3 Het personeelsbeleid

Artikel 5

- 1 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij over voldoende medewerkers beschikt om de aan de accountantsorganisatie verleende opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle uit te voeren in overeenstemming met de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
- 2 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de in het eerste lid bedoelde medewerkers beschikken over de vereiste capaciteiten en zich houden aan het bepaalde bij of krachtens de VGBA en de ViO. (Zie T5)

Artikel 6

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat:

- a de naam van de voor de uitvoering van een wettelijke controle aangewezen externe accountant wordt bekendgemaakt aan het leidinggevend orgaan en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt;
- b de aangewezen externe accountant over de voor de uitvoering van de aan hem toegewezen wettelijke controle vereiste vakbekwaamheid beschikt;

- c de taken en bevoegdheden van de aangewezen externe accountant met hem worden besproken en vastgelegd. (Zie T6)

Paragraaf 2.4 De uitvoering van de wettelijke controle

Artikel 7

- 1 De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van het behandelen en het oplossen van een bij de uitvoering van een wettelijke controle gerezen verschil van inzicht tussen bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies is ingewonnen.
- 2 De bereikte conclusies ter zake van de oplossing van een verschil van inzicht worden vastgelegd en overgenomen.
- 3 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant zijn accountantsverklaring niet eerder afgeeft dan nadat het verschil van inzicht is opgelost. (Zie T7)

Paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 8

- 1 De accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang stelt een compliance-regeling vast.
- 2 De compliance-regeling beschrijft op welke wijze de compliance officer toeziet op de naleving van de bij of krachtens de artikelen 13 tot en met 24b van de wet gestelde regels. (Zie T8)

Artikel 9

De accountantsorganisatie stelt regels vast ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 De accountantsorganisatie maakt ten minste eenmaal per jaar de uitkomsten van de in artikel 22, tweede lid, van het besluit bedoelde evaluatie bekend aan de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants en aan de overige medewerkers waarvoor deze informatie relevant is, teneinde deze personen in staat te stellen de geëigende acties te ondernemen.
- 2 De bekendmaking omvat ten minste:
 - a een beschrijving van het uitgevoerde periodiek intern kwaliteitsonderzoek, bedoeld in artikel 9;
 - b een beschrijving van de uitgevoerde evaluatie;
 - c het eindoordeel dat naar aanleiding van de evaluatie is gevormd;
 - d een beschrijving van de uit de evaluatie gebleken relevante systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen.
- 3 De accountantsorganisatie bewaart de in het tweede lid bedoelde informatie gedurende ten minste zeven jaren. (Zie T10)

Paragraaf 2.6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Artikel 11

- 1 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij ter zake van het risico van beroepsaansprakelijkheid van haarzelf en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen in redelijke mate is verzekerd.
- 2 Het bestuur is bevoegd op een schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantsorganisatie ontheffing te verlenen van het bepaalde in het eerste lid op grond van het feit dat de personen die het

dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen erkende gemoedsbezwaren hebben tegen elke vorm van verzekering. Het bestuur kan aan deze ontheffing voorwaarden verbinden. (Zie T11)

Artikel 12

- 1 De op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, te sluiten verzekering voor de beroepsaansprakelijkheid van een accountantsorganisatie en van de bij haar werkzame of aan haar verbonden medewerkers en andere personen voldoet ten minste aan de volgende eisen:
 - a de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c het verzekerd bedrag per aanspraak bedraagt:
 - 1 bij een jaaromzet tot € 500.000, ten minste € 300.000;
 - 2 bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000, ten minste € 500.000;
 - 3 bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000, ten minste € 1.250.000;
 - 4 bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer, ten minste € 3.000.000.
 - d boven de in onderdeel c genoemde minimumbedragen bepaalt de accountantsorganisatie de wijze waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking van de verzekering, met dien verstande dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's;
 - e het eigen risico per aanspraak is zodanig vastgesteld dat de solvabiliteit van de accountantsorganisatie niet in gevaar komt. Daartoe bedraagt het eigen risico bij een jaaromzet tot € 2.500.000, maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt de accountantsorganisatie zelf de hoogte van het eigen risico;
 - f onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
 - g de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
 - h de accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt;
 - i de verzekering dekt tevens de beroepsaansprakelijkheid van de accountantsorganisatie voor de personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn, voor de personen die haar werkzaamheden of de werkzaamheden van medewerkers van de accountantsorganisatie waarnemen en voor derden die betrokken zijn bij de werkzaamheden die door de accountantsorganisatie worden verricht;
 - j de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
- 2 De accountantsorganisatie beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk maken naar boven toe af te wijken van de minimumeisen, bedoeld in het eerste lid. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 De accountantsorganisatie regelt op adequate wijze de waarneming van de uitvoering van een wettelijke controle in geval van ontstentenis, belet of langdurige arbeidsongeschiktheid van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant.
- 2 Waarneming kan uitsluitend geschieden door een andere externe accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan dezelfde accountantsorganisatie. (Zie T13)

Artikel 14

De accountantsorganisatie treft zodanige voorzieningen dat in geval van het overlijden van een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een juiste afwikkeling van de beroepsuitoefening is gewaarborgd. (Zie T14)

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

Paragraaf 3.1 Algemene bepalingen onafhankelijkheid

Artikel 15

De accountantsorganisatie baseert zich bij het naleven van dit hoofdstuk op: (Zie T15)

- a hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht; en
- b de omstandigheden die zij weet of behoort te weten.

Artikel 16

Dit hoofdstuk is niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:

- a een in het buitenland gevestigde verbonden derde;
 - b een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde,
- als de externe accountant vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics van the International Ethics Standards Board for Accountants. (Zie T16)

Artikel 17

De accountantsorganisatie waarborgt dat een bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant een wettelijke controle niet uitvoert als sprake is van: (Zie T17)

- a een specifieke omstandigheid als bedoeld in artikel 6, tweede lid, van de ViO;
- b een omstandigheid als bedoeld in artikel 6, derde lid, van de ViO.

Artikel 18

- 1 De accountantsorganisatie heeft een functionaris die toezicht houdt op de naleving van de bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels aan onafhankelijkheid.
- 2 De in het eerste lid bedoelde functionaris legt aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen verantwoording af over zijn werkzaamheden en de uitkomsten daarvan.
- 3 In geval de in het eerste lid bedoelde functionaris niet de compliance officer is kan de in het tweede lid bedoelde verantwoording worden afgelegd aan de compliance officer. (Zie T18)

Artikel 19

- 1 De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers:
 - a worden geïnformeerd over de regels inzake onafhankelijkheid;
 - b tijdig informatie die van belang is voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels aan onafhankelijkheid bekend maken aan de in artikel 18, eerste lid, bedoelde functionaris;
 - c periodiek worden opgeleid ter zake van de bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels aan onafhankelijkheid.
- 2 De accountantsorganisatie maakt de haar ter beschikking gestelde informatie, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, tijdig aan haar medewerkers bekend, voor zover de informatie voor de naleving van de bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels van belang is. (Zie T19)

Artikel 20

De accountantsorganisatie waarborgt een tijdige melding, behandeling en afhandeling van overtredingen van bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels aan onafhankelijkheid door haar medewerkers. (Zie T20)

Artikel 21

- 1 De accountantsorganisatie die op grond van een zwaarwegend maatschappelijk belang een wettelijke controle continueert in een situatie waarin zij door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer voldoet aan bij of krachtens de wet of de Wab gestelde regels aan onafhankelijkheid, wordt geacht de onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controle te waarborgen als:
 - a de met governance belaste personen, bedoeld in artikel 1 van de ViO, het continueren van de wettelijke controle schriftelijk bevestigen;
 - b zij met de Autoriteit Financiële Markten onverwijld schriftelijk overeenstemming bereikt over de te nemen maatregel; en
 - c de overeengekomen maatregel wordt genomen.
- 2 De accountantsorganisatie ziet er op toe dat de op grond van het eerste lid verkregen bevestiging en overeenstemming in overeenstemming met artikel 15 van de ViO wordt gedocumenteerd. (Zie T21)

Paragraaf 3.2 Aanvullende bepalingen onafhankelijkheid

Artikel 22

De accountantsorganisatie die heeft besloten een lopende wettelijke controle tussentijds te beëindigen vanwege een juridische procedure als bedoeld in artikel 45, tweede lid, van de ViO:

- a overlegt alvorens zij de opdracht beëindigt met de Autoriteit Financiële Markten over het moment en de wijze waarop de overgang van de wettelijke controle naar een andere accountantsorganisatie wordt gerealiseerd;
- b bepaalt of zij gedurende het overleg werkzaamheden uitvoert met betrekking tot die wettelijke controle, waarbij ze artikel 21 van de VAO in acht neemt. (Zie T22)

Artikel 23

Een accountantsorganisatie voert geen wettelijke controle uit ten behoeve van een eigenaar van de accountantsorganisatie. (Zie T23)

Artikel 24

Bij het beoordelen of belonen van een lid van het assurance-team neemt de accountantsorganisatie artikel 46 van de ViO in acht. (Zie T24)

Artikel 24a

De accountantsorganisatie waarborgt dat een externe accountant die bij een wettelijke controle gebruik maakt van de werkzaamheden van interne auditors van de controlecliënt dit doet op de manier zoals genoemd in Standaard 610, paragraaf 1, sub a, NV COS. (Zie T24a)

Artikel 25

De accountantsorganisatie wijst één of meerdere functionarissen aan als bedoeld in artikel 27, tweede lid, onderdeel b, van de ViO en artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de ViO en beschrijft de bevoegdheden en verplichtingen van deze functionaris of functionarissen met betrekking tot daar bedoelde meldingen. (Zie T25)

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Artikel 26

De accountantsorganisatie maakt de bij of krachtens de Wab gestelde regels ter zake van de integere bedrijfsvoering bekend aan haar medewerkers. (Zie T26)

Artikel 27

- 1 De accountantsorganisatie heeft een regeling die waarborgt dat personen van buiten de accountantsorganisatie en bij haar werkzame of aan haar verbonden personen zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. Deze regeling leidt ertoe dat klachten worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie.
- 2 De in het eerste lid bedoelde regeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst. In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, verspreidt zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie en stuurt zij deze regeling desgevraagd toe aan personen buiten de accountantsorganisatie. (Zie T27)

Artikel 28

De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zorgen ervoor dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- a de gegevens die de accountantsorganisatie op grond van het bepaalde bij of krachtens de wet of de Wab moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode;
- b de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de wet bedoelde gegevens gewaarborgd blijft. (Zie T28)

Hoofdstuk 5 Wijzigingen en intrekking van regelingen

Artikel 29

- 1 De Verordening accountantsorganisaties, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, wordt ingetrokken.
- 2 De Verordening accountantsorganisaties, vastgesteld door de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt ingetrokken.

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

Artikel 29a

Artikel 24a is van toepassing op een wettelijke controle die betrekking heeft op een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2015.

Artikel 30

Een ontheffing die voor de inwerkingtreding van deze verordening is verleend op grond van artikel 11, tweede lid, van de Verordening accountantsorganisaties, vastgesteld door de ledenvergadering van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten respectievelijk de ledenvergadering van het Nederlands Instituut van Registeraccountants, wordt vanaf de inwerkingtreding geacht te zijn verleend op grond van artikel 11, tweede lid, van deze verordening.

Artikel 31

Het bestuur kan nadere voorschriften vaststellen aangaande de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie.

Artikel 32

Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2015.

Artikel 33

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening accountantsorganisaties, bij afkorting VAO.

Regelgeving-technische informatie					
Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		23-6-2014	15 juli 2014 (FM/2014/1158M)	Stcrt. 2014, 23371	1-1-2015

Toelichting bij de Verordening accountantsorganisaties

Status en voorwoord bij de Toelichting bij de Verordening accountantsorganisaties

Hoofdstuk 1 Algemeen

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

Status en voorwoord bij de Toelichting bij de Verordening accountantsorganisaties

De toelichting bij de Verordening accountantsorganisaties (VAO) heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de VAO van 23 juni 2014.

De Verordening accountantsorganisaties treedt in de plaats van de tot 1 januari 2015 geldende, door de ledenvergaderingen van NIVRA en NOvAA vastgestelde, Verordening accountantsorganisaties.

Gezien de recentelijk vastgestelde toekomstige Europese regelgeving inzake de hervorming van de accountantsmarkt is het noodzakelijk het geheel aan nationale wet- en regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties aan te passen. De NBA heeft daarom tot een algehele herziening van de Verordening accountantsorganisaties (VAO) besloten.

Op 1 januari 2014 is de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) in werking getreden. De onafhankelijkheidsregels in de VAO zullen hierop moeten worden aangepast. Voor de uitvoerbaarheid van enkele in de ViO geregelde onderwerpen is het bovendien wenselijk om in de VAO enkele aanvullende normen aan accountantsorganisaties op te leggen. Een spoedige wijziging van de onafhankelijkheidsregels in de VAO is gewenst om beide verordeningen op elkaar te laten aansluiten. Om die reden is ervoor gekozen om vooruitlopend op de algehele herziening, in de onderhavige verordening alvast het onafhankelijkheidshoofdstuk te wijzigen. De hoofdstukken met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering zijn, behoudens een enkele technische wijziging, gelijk-luidend aan de op 1 januari 2007 en nadien gewijzigde VAO voor AA's en RA's. Een herziening van deze hoofdstukken volgt binnen afzienbare termijn. Naar verwachting zal de ledenvergadering van de NBA in 2015 over een wijzigingsvoorstel stemmen.

Hoofdstuk 1 Algemeen

Paragraaf 1 Inleiding

De Verordening accountantsorganisaties (hierna genoemd de verordening) is gebaseerd op artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op het accountantsberoep (Wab). Dit artikel legt de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA) de plicht op een verordening vast te stellen met regels ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties.

In het algemeen zijn de verordeningen van de NBA verbindend voor de leden en de organen van de NBA. Deze verordening is volgens artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de Wab echter verbindend voor iedere accountantsorganisatie.

De verordening maakt deel uit van een getrappt stelsel van wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering.

De hoofdregels liggen vast in de wet. Deze zijn nu nog voornamelijk gebaseerd op Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie betreffende wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157, hierna ook: de richtlijn). Het merendeel van de bepalingen van de richtlijn is reeds geïmplementeerd in de wet. De bepalingen van de wet zijn nader uitgewerkt in het besluit. De wet en het besluit zullen binnen afzienbare

termijn worden herzien in het kader van de inwerkingtreding van Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, blz. 77 en de inwerkingtreding van Richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, PB L 158 van 27 mei 2014, blz. 196.

Zowel de wet als het besluit zijn terughoudend in het geven van gedetailleerde voorschriften. De wetgever heeft als uitgangspunt genomen dat nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal plaatsvinden door middel van zelfregulering. Daarbij is in de eerste plaats gedacht aan zelfregulering via de NBA. Deze beroepsorganisatie stelt met deze verordening regels vast op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast is in de verordening voortgebouwd op onder andere de regels van de International Federation of Accountants (IFAC).

Bron van de bepalingen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing en integere bedrijfsvoering vormen de tot eind 2006 bestaande nadere voorschriften gebaseerd op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants 1994, te weten de Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon en de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Voorts is uitgegaan van de International Standard on Quality Control 1 (ISQC-1), de daarop gebaseerde Nederlandse regelgeving opgenomen in Richtlijn voor kwaliteitsbeheersing-1 (RKB-1) en, voor zover van toepassing op accountantsorganisaties, de tot 1 januari 2014 geldende Verordening gedragscode.

De lezer die alles wil weten omtrent wet- en regelgeving ten aanzien van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties moet daarom de wet, het besluit en de verordening in samenhang beschouwen.

De verordening is via de lijn van de wet, het besluit en de Wab uitsluitend van toepassing op de accountantsorganisatie die over een vergunning als bedoeld in hoofdstuk 2, afdeling 2.1, van de wet beschikt. Dat betekent dat die accountantsorganisatie de in deze regelingen opgenomen bepalingen moet implementeren, dan wel reeds heeft geïmplementeerd.

Dit houdt echter niet in dat voor het accountantskantoor zoals gedefinieerd in de Verordening op de leidendgroepen, voor zover dit assurance-opdrachten uitvoert, geen normen gelden met betrekking tot de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Deze normen gelden, weliswaar indirect, grotendeels eveneens voor het accountantskantoor, namelijk via de voor de aan deze kantoren verbonden accountants geldende regelingen. Laatstgenoemden zijn gebonden aan de regels in de VGBA, de daarop gebaseerde nadere voorschriften en de ViO. Bepalingen met betrekking tot genoemde onderwerpen zijn opgenomen in de Tijdelijke NVKS en de NVAK-ass. die zich via de beleidsbepaler, die tevens accountant is, richten tot accountantskantoren.

Voor zowel de accountantsorganisatie als het accountantskantoor gelden dus regels op het gebied van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering. Voor de eerstgenoemde categorie zijn deze opgenomen in de wet, het besluit en de verordening, voor laatstgenoemde categorie in de Tijdelijke NVKS en de NVAK-ass. Hoewel dus op twee plaatsen geregeld, zullen deze regels in belangrijke mate gelijklopend zijn, omdat de internationale regelgeving dat voor beide categorieën voorschrijft.

Paragraaf 2 Indeling van de verordening

De verordening is als volgt ingedeeld:

Hoofdstuk 1 Definities

Hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

- 1 De interne organisatie van de accountantsorganisatie
- 2 De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen
- 3 Het personeelsbeleid
- 4 De uitvoering van de wettelijke controle
- 5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing
- 6 De continuïteit van de beroepsuitoefening

Hoofdstuk 3 Onafhankelijkheid

- 1 Algemene bepalingen onafhankelijkheid
- 2 Aanvullende bepalingen onafhankelijkheid

Hoofdstuk 4 Integere bedrijfsvoering

Hoofdstuk 5 Wijziging en intrekking van regelingen

Hoofdstuk 6 Slotbepalingen

Paragraaf 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

In hoofdstuk 2 van de verordening zijn voorschriften opgenomen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. In de wet en het besluit is ter zake van dit onderwerp uitvoerige regelgeving opgenomen. In de verordening zijn deze bepalingen uitgewerkt en zijn daarnaast toegevoegd de bepalingen uit ISQC-1 die niet in de wet of het besluit zijn opgenomen.

In hoofdstuk 2 van de verordening staan vier bepalingen inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze zijn ontleend aan de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. Het is zowel in het belang van het maatschappelijk verkeer als in het belang van de beroepsgroep van accountants dat de continuïteit van de beroepsuitoefening wordt gewaarborgd. Een probleem met de continuïteit kan immers een nadelige invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden.

De continuïteit van de beroepsuitoefening kan ernstig in gevaar komen indien de accountantsorganisatie geen (afdoende) maatregelen heeft getroffen ten aanzien van het risico van beroepsaansprakelijkheid. Tevens kan een cliënt of een derde ernstig worden benadeeld indien een toegekende claim niet door de accountantsorganisatie kan worden voldaan. Daarom is aan de accountantsorganisatie de verplichting opgelegd een beroepsaansprakelijkheidsverzekering te sluiten, die het risico in redelijke mate dekt. Deze beroepsaansprakelijkheidsverzekering moet aan een aantal eisen voldoen. Deze eisen zijn in de verordening opgenomen.

Ook door andere omstandigheden kan de continuïteit van de beroepsuitoefening ernstig in gevaar komen. Te denken valt aan ontstentenis, belet, langdurige arbeidsongeschiktheid of overlijden van een aan de accountantsorganisatie verbonden of bij haar werkzame externe accountant. Daarom is in de verordening ook de verplichting opgenomen tot het regelen van waarneming van de werkzaamheden van de externe accountant in dergelijke situaties.

Paragraaf 4 Onafhankelijkheid

Hoofdstuk 3 van de verordening is gericht op het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. Hiervoor is het noodzakelijk dat de onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controle is gewaarborgd. Het is derhalve van belang dat de accountantsorganisatie zelf en haar medewerkers de onafhankelijke uitvoering van een wettelijke controle niet bedreigen.

De onafhankelijkheidsregels in het stelsel van kwaliteitsbeheersing kunnen ook toezien op andere personen dan accountants. Dit zal het geval zijn wanneer het nodig is om de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie te waarborgen. Het besluit definieert medewerkers als externe accountants en overige personen die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie en die betrokken zijn bij de uitvoering van wettelijke controles.

De accountantsorganisatie richt haar stelsel van kwaliteitsbeheersing zo in dat wordt gewaarborgd dat de wettelijke controle onafhankelijk wordt uitgevoerd. Aanbevolen wordt hierbij rekening te houden met de volgende aspecten:

- 1 de flexibiliteit van de voorschriften, zodat deze periodiek kunnen worden geactualiseerd indien externe omstandigheden, feiten of een wijziging in de verwachtingen van het publiek zulks noodzakelijk maken;
- 2 de omvang en organisatiestructuur van de accountantsorganisatie en de aard van de cliëntenportefeuille;
- 3 de voorwaarden die bij de inschakeling van andere deskundigen of disciplines van binnen of buiten de accountantsorganisatie en haar netwerk in acht moeten worden genomen.

Paragraaf 5 Integere bedrijfsvoering

Conform artikel 19, tweede lid, onderdeel b, van de Wab zijn in hoofdstuk 4 van de verordening regels opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie. Artikel 21 van de wet schrijft voor dat de accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Het besluit werkt dit artikel uit in de artikelen 32 tot en met 34.

De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet zodanig zijn opgezet dat deze leidt tot een beheerste en integere bedrijfsvoering.

In de regels ter zake zal ook moeten worden aangegeven op welke wijze de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van deze regels en welke acties de accountantsorganisatie onderneemt bij inbreuken op deze regels.

Onderdeel van deze regels moet een (klokkenluider)regeling zijn, waarin zowel aan medewerkers van de accountantsorganisatie als aan personen van buiten de accountantsorganisatie de mogelijkheid wordt geboden onregelmatigheden aan de orde te stellen.

In de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het bewaren van gegevens en het waarborgen van de vertrouwelijkheid van die gegevens nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Deze regels komen in de verordening terug.

Hoofdstuk 2 Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij artikel 1

In dit artikel worden enkele in de verordening gebruikte begrippen gedefinieerd.

Toelichting bij artikel 2

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 7 en 9 van ISQC-1 en behelst de onderwerpen behandeld in de artikelen 8 tot en met 25 van het besluit, aangevuld met de regels ter zake van de continuïteit van de beroepsuitoefening die waren opgenomen in de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Artikel 2 betreft een algemene bepaling die wordt uitgewerkt in de artikelen 3 tot en met 14 van de verordening.

Toelichting bij artikel 3

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 9 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel a, van de verordening. De personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen en hun voorbeeldfunctie zijn in belangrijke mate van invloed op de bedrijfscultuur van de accountantsorganisatie en het daartoe behorende kwaliteitsbeleid. Het geheel moet ertoe leiden dat wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het tot stand brengen en handhaven van een kwaliteitsgerichte bedrijfscultuur wordt mede bevorderd door duidelijke, logische en handhaafbare signalen en regels van de zijde van alle leidinggevende niveaus van de accountantsorganisatie. Hierbij zal de nadruk worden gelegd op de regels voor kwaliteitsbeheersing en op de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen en met de vaktechnische richtlijnen van de accountantsorganisatie;
- verklaringen, andere oordelen en rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Bedoelde signalen en regels bevorderen een bedrijfscultuur waarin werkzaamheden van hoge kwaliteit worden gewaardeerd en beloond. De regels moeten worden bekendgemaakt door middel van onder meer cursussen, vergaderingen, formele en informele gesprekken, nieuwsbrieven of werkinstructies. Ze worden opgenomen in de interne documentatie en het cursusmateriaal van de accountantsorganisatie. Tevens zullen de regels en de naleving ervan een rol spelen bij de beoordeling van medewerkers. Aldus wordt de visie van de accountantsorganisatie op het belang van kwaliteit en de wijze waarop kwaliteit bereikt kan worden, ondersteund en versterkt.

Van bijzonder belang is dat de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen de noodzaak erkennen dat de strategie van de organisatie niet strijdig is met de allesbepalende eis dat de organisatie kwaliteit moet leveren bij het uitvoeren van al haar opdrachten. Om dat te realiseren zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de verantwoordelijkheden van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zodanig inrichten dat commerciële overwegingen geen afbreuk doen aan de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de regels betreffende salariëring, prestatiebeoordeling en promotie (met inbegrip van prestatiebeloningssystemen) van de medewerkers zodanig opzetten dat daaruit blijkt dat de accountantsorganisatie zich bovenal gebonden acht kwaliteit te leveren; of
- voldoende middelen ter beschikking stellen aan de ontwikkeling, vastlegging en ondersteuning van haar kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Toelichting bij artikel 4

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 12 van ISQC-1. Toereikende ervaring en deskundigheid stellen de persoon aan wie uitvoerende taken in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden opgedragen, in staat de juiste regels op te stellen en problemen bij de uitvoering daarvan te onderkennen en te doorgronden. De noodzakelijke bevoegdheid en het gezag stellen de persoon in staat deze regels daadwerkelijk te implementeren.

De (eind)verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing ligt overigens altijd bij de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

Toelichting bij artikel 5

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 36 van ISQC-1. De op te stellen regels zullen doorgaans zijn gericht op de volgende aspecten van het personeelsbeleid:

- inschatting van de personeelsbehoefte;
- personeelswerving;
- capaciteiten;
- deskundigheid;
- salariering;
- prestatiebeoordeling;
- promotie;
- loopbaanontwikkeling.

Door zich op deze aspecten te richten, is de accountantsorganisatie in staat in te schatten hoeveel medewerkers met welke kenmerken nodig zijn voor de uitvoering van de opdrachten. Het proces van personeelswerving van de accountantsorganisatie omvat bijvoorbeeld regels die er toe zullen leiden dat de accountantsorganisatie integere medewerkers kan selecteren, die het vermogen hebben de vereiste capaciteiten en deskundigheid te verwerven die noodzakelijk zijn om werkzaamheden voor de accountantsorganisatie uit te voeren.

Capaciteiten en deskundigheid kunnen worden ontwikkeld door meerdere methoden, waaronder:

- vaktechnische opleiding;
- werkervaring;
- permanente vaktechnische ontwikkeling, waaronder training;
- begeleiding door meer ervaren medewerkers, zoals andere leden van het opdrachtteam.

Of de deskundigheid van de medewerkers van de accountantsorganisatie voortdurend op peil blijft, is voor een belangrijk deel afhankelijk van een goed op de praktijk afgestemd niveau van permanente vaktechnische ontwikkeling. Om dat te bereiken zal de accountantsorganisatie in haar regels bijvoorbeeld de nadruk leggen op regelmatige training voor alle niveaus van de medewerkers en op het verschaffen van de noodzakelijke trainingsfaciliteiten die de medewerkers in staat stellen de vereiste capaciteiten en deskundigheid in stand te houden. Indien intern geen of onvoldoende vaktechnische en trainingsfaciliteiten beschikbaar zijn, kan de accountantsorganisatie gebruikmaken van een voldoende gekwalificeerde externe persoon of organisatie.

In de regels van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestatiebeoordeling, salariering en promotie zal doorgaans ruime aandacht worden besteed aan de ontwikkeling en het in stand houden van de deskundigheid en de binding met de VGBA en ViO. Zo zal de accountantsorganisatie bijvoorbeeld:

- de medewerkers bewust maken van de verwachtingen van de accountantsorganisatie met betrekking tot prestaties en gedragsregels en aan hen duidelijk maken dat het niet voldoen aan de regels kan resulteren in disciplinaire maatregelen;
- de medewerkers beoordelen en adviseren over hun functioneren, de groei binnen de functie en hun loopbaanontwikkeling; of
- de medewerkers duidelijk maken dat promotie naar functies met een grotere verantwoordelijkheid onder meer afhankelijk is van de kwaliteit van de prestaties en het zich houden aan de VGBA en ViO.

De omvang en specifieke omstandigheden van de accountantsorganisatie zullen van invloed zijn op de structuur van haar prestatiebeoordelingssysteem.

Toelichting bij artikel 6

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 42 van ISQC-1 en vormt een uitwerking van artikel 2, onderdeel c, en artikel 5 van de verordening. Artikel 6 moet in samenhang met artikel 15 van het besluit worden gelezen. Dit laatste artikel bepaalt dat de accountantsorganisatie ten behoeve van de uitvoering van de wettelijke controle aan de externe accountant de benodigde tijd, middelen en personeel beschikbaar stelt.

De regels bevatten systemen om toezicht te houden op de werkdruk en beschikbaarheid van de externe accountants om hen in staat te stellen voldoende tijd te besteden aan de adequate invulling van hun verantwoordelijkheden.

Toelichting bij artikel 7

Dit artikel is gebaseerd op de paragrafen 57 en 58 van ISQC-1 en heeft betrekking op verschillen van inzicht die tijdens de uitvoering van een wettelijke controle kunnen ontstaan tussen de bij de controle betrokken medewerkers of tussen de bij de uitvoering van deze wettelijke controle betrokken externe accountant en de personen bij wie ter zake van deze controle advies zoals bedoeld in artikel 17 van het besluit is ingewonnen. Dit artikel moet het mogelijk maken dat verschillen van inzicht in een vroeg stadium worden gesignaleerd, moet duidelijke richtlijnen verschaffen voor de stappen die daarna moeten worden genomen en moet als eis stellen dat vastleggingen worden vervaardigd over de verschillen van inzicht en de wijze waarop de getrokken conclusies worden overgenomen. De volgens dit artikel vereiste regels zullen in de praktijk grote overeenkomst vertonen met de in artikel 20, tweede lid, van het besluit bedoelde procedure.

Expliciet is bepaald dat voordat een accountantsverklaring mag worden afgegeven, een verschil van inzicht moet zijn opgelost.

Toelichting bij artikel 8

Ingevolge artikel 23 van het besluit dient een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang een compliance officer te hebben. Om invulling te geven aan de taak van de compliance officer zal een accountantsorganisatie een compliance-regeling moeten vaststellen.

Toelichting bij artikel 9

Dit artikel is gebaseerd op paragraaf 74 van ISQC-1. Het artikel is daarnaast een uitwerking van de eis gesteld in artikel 22, tweede lid, van het besluit.

In artikel 22 van het besluit is bepaald dat de accountantsorganisatie de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarborgt en jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing evalueert. Het uitvoeren van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde wettelijke controles is een, maar overigens niet het enige onderdeel van de evaluatie van de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het interne kwaliteitsonderzoek (onderzoek) van een selectie van afgeronde opdrachten wordt in het algemeen cyclisch uitgevoerd. Tot de opdrachten die worden geselecteerd voor onderzoek behoort ten minste een opdracht van elke bij de accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden externe accountant per onderzoekscyclus. Deze onderzoekscyclus zal in het algemeen niet langer zijn dan drie jaar. De concrete invulling van de onderzoekscyclus, waartoe ook de wijze van selectie van individuele opdrachten behoort, hangt van vele factoren af, waaronder:

- de omvang van de accountantsorganisatie;
- het aantal en de geografische spreiding van de vestigingen;
- het bevoegdheidsniveau van zowel de medewerkers als de vestigingen;
- de aard en complexiteit van de controlecliënten van de accountantsorganisatie;
- de beroepsrisico's die zijn onderkend ten aanzien van specifieke controlecliënten en specifieke opdrachten;
- het resultaat van de voorafgaande onderzoeken.

Het onderzoeksproces omvat de selectie van individuele opdrachten, waarvan bepaalde opdrachten moeten kunnen worden geselecteerd zonder voorafgaande kennisgeving aan de betrokken medewerkers. De personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken, mogen niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van deze opdrachten of bij de in artikel 18 van het besluit bedoelde kwaliteitsbeoordeling. Bij het bepalen van de reikwijdte van het onderzoek kan de accountantsorganisatie rekening houden met de reikwijdte en het eindoordeel van een door een onafhankelijke derde uitgevoerde toetsing of door hem uitgevoerd toezicht. Bedoeld extern toezicht kan echter niet het eigen interne bewakingsprogramma van de accountantsorganisatie vervangen.

Gebruik moet worden gemaakt van voldoende gekwalificeerde personen. Het is eveneens mogelijk dat verschillende accountantsorganisaties afspraken maken om samen te werken bij de ontwikkeling en uitvoering van het periodiek intern kwaliteitsonderzoek.

Toelichting bij artikel 10

Dit artikel schrijft voor dat de accountantsorganisatie ten minste een keer per jaar de uitkomsten van de evaluatie van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing bekendmaakt aan de in dit artikel genoemde personen. Deze personen kunnen aan de hand van deze informatie de geëigende acties ondernemen.

Toelichting bij artikel 11

Dit artikel is gebaseerd op de tot eind 2006 geldende artikelen 2 en 4 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant. De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk dat zij ter zake van het risico van haar beroepsaansprakelijkheid in redelijke mate is verzekerd.

Toelichting bij artikel 12

Dit artikel is gebaseerd op artikel 3 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering dient aan verscheidene minimumeisen te voldoen die zijn neergelegd in het eerste lid.

Ad a: De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door de DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde captive aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een captive kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantsorganisatie of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Ad b: De verzekering dient jaarlijks dekking te bieden voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag als genoemd onder c.

Ad c: In deze bepaling wordt het minimaal te verzekeren bedrag per aanspraak gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie.

Ad d: Boven de in c genoemde minimumbedragen wordt het vaststellen van de manier waarop financiële risico's kunnen worden opgevangen en de hoogte van de dekking aan de accountantsorganisatie over-

gelaten. Hierbij wordt als voorwaarde gesteld dat sprake is van een redelijke dekking van de risico's. Wat redelijk is, hangt af van de aard en omvang van de risico's en de mate waarin de risico's door de accountantsorganisatie kunnen worden opgevangen.

Ad e: Ook de hoogte van het eigen risico wordt gerelateerd aan de jaaromzet van de accountantsorganisatie. Bij een jaaromzet boven € 2,5 miljoen wordt het vaststellen van het eigen risico aan de accountantsorganisatie overgelaten. Vanzelfsprekend mag de continuïteit van de accountantsorganisatie door de vastgestelde hoogte van het eigen risico niet in gevaar worden gebracht.

Ad f: De verzekering dient ingevolge deze bepaling alle werkzaamheden te dekken die vanuit de accountantsorganisatie worden verricht, ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt. Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking vallen expliciet te omschrijven zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Ad g: De verzekering dient ten minste Europa als dekkingsgebied te hebben. Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa, met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Ad h: De accountantsorganisaties dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering, die op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden binnen een accountantsorganisatie en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe nopen dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico moet worden overeengekomen. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Ad i: De verzekering dient de aansprakelijkheid van de accountantsorganisatie te dekken voor personen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaam zijn. Tevens moet de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op adequate wijze dekken.

Ad j: Indien een claim wordt ingediend en hiertegen door de accountantsorganisatie verweer wordt gevoerd, kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Het tweede lid ziet op specifieke omstandigheden, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille, die het risicoprofiel van de accountantsorganisatie kunnen verhogen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken zal moeten worden. De accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Toelichting bij artikel 13

Dit artikel is gebaseerd op het tot eind 2006 geldende artikel 5 van de Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Waarneming kan op adequate wijze worden geregeld door het opnemen van duidelijke voorschriften ter zake in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Ook kan een waarnemingsovereenkomst met een andere

externe accountant worden gesloten. De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat alvorens de waarneming begint, de waarnemende openbaar accountant is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid, van de wet.

Toelichting bij artikel 14

Dit artikel is gebaseerd op artikel 6 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake de continuïteit van de beroepsuitoefening door de openbaar accountant.

Voor de waarborging van een goede afwikkeling van de beroepsuitoefening na het overlijden van een bij de accountantsorganisatie werkzame of aan haar verbonden externe accountant moet de accountantsorganisatie voorzieningen treffen. Hierbij kan worden gedacht aan het regelen van waarneming of opvolging, maar ook aan het aanwijzen van iemand die op zorgvuldige wijze zorg kan dragen voor de verkoop van de accountantsorganisatie.

Toelichting bij artikel 15

De accountantsorganisatie betreft bij het identificeren en beoordelen van bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een wettelijke controle alle omstandigheden die zij weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Daarbij vraagt zij zich af of haar eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren, wordt bewerkstelligd dat de accountantsorganisatie handelt in het algemeen belang. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 19, eerste lid, van de Wta. Iedere accountantsorganisatie zal zich, naast de vraag hoe zij haar onafhankelijkheid in wezen inschat, dus telkens ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht), maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is.

Ook dient iedere accountantsorganisatie zich bewust te zijn van de maatschappelijke impact die een individuele controlecliënt heeft en af te wegen welke gevolgen dit heeft op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het begrip onafhankelijkheid. Een goed geïnformeerde derde zal naar verwachting de maatschappelijke relevantie van de controlecliënt meewegen in zijn oordeel of een bepaalde omstandigheid leidt tot een bedreiging van de onafhankelijkheid.

Het is dan ook voorzienbaar dat bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden een accountantsorganisatie tot de conclusie komt dat de omstandigheden haar noodzaken om bij een controlecliënt met grote maatschappelijke relevantie aanvullende maatregelen te nemen ten opzichte van een controlecliënt die deze relevantie niet heeft.

Toelichting bij artikel 16

In onderstaand schema is de extraterritoriale werking weergegeven.

Extraterritoriale werking

		Verbonden derde van de verantwoordelijke partij	
		Nederland	Buitenland
Network Accountants- eenheid	Nederland	✓	✓
	Buitenland	✓	✗

Hoofdstuk 3 van de VAO is ook van toepassing bij het beoordelen van betrekkingen van een Nederlands onderdeel van het netwerk dat werk doet voor een buitenlandse verbonden derde.

De VAO is (indirect) van toepassing als een buitenlands onderdeel van het netwerk in Nederland werk doet voor een Nederlandse verbonden derde of de verantwoordelijke entiteit.

Bij het beoordelen van de betrekkingen van een buitenlands onderdeel van het netwerk ten behoeve van een buitenlandse verbonden derde past de accountant de Code of Ethics for Professional Accountants van de International Ethics Standards Board for Accountants of strengere regelgeving toe.

Ook de werkzaamheden die een accountant van een groepsonderdeel in het buitenland verricht voor een Nederlandse groepsaccountant vallen onder het begrip extraterritoriale werking.

Toelichting bij artikel 17

De accountantsorganisatie richt haar stelsel van kwaliteitsbeheersing zo in dat de wettelijke controle onafhankelijk wordt uitgevoerd. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing stelt de accountantsorganisatie en de externe accountant in staat kennis te nemen van alle financiële, zakelijke en andere relaties met de controlecliënt inclusief een met deze cliënt verbonden derde die op grond van de Wta, het Bta en de ViO een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijkheid. Hoewel een gezamenlijke inspanning van de externe accountant en de accountantsorganisatie nodig is om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te kunnen waarborgen, is wel sprake van een ongedeelde verantwoordelijkheid. Het beleid van de accountantsorganisatie ontslaat de externe accountant niet van zijn verantwoordelijkheden op het gebied van onafhankelijkheid en omgekeerd.

De omstandigheden zoals bedoeld in artikel 17 zijn weergegeven in de hoofdstukken 3 tot en met 14 van de ViO en moeten in samenhang worden gezien met artikelen 9 en 10 van de ViO.

Toelichting bij artikel 18

Indien een accountantsorganisatie een vergunning heeft voor een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang, is zij verplicht een compliance officer aan te stellen. De functies van de in lid 1 bedoelde functionaris en compliance officer mogen door een en dezelfde persoon worden uitgevoerd.

Anders dan in eerdere versies van de VAO verplicht de VAO niet langer tot een onafhankelijkheidsregeling die onder meer beschrijft hoe de onafhankelijkheidsfunctionaris toezicht houdt op de naleving van de onaf-

hankelijkheidseisen. De reden hiervoor is gelegen in het uitgangspunt om zo min mogelijk te herhalen wat al in de Wta of het Bta geregeld is. Op grond van artikel 8, tweede lid, van het Bta zal het stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden bevatten die onder meer de onafhankelijkheid beogen te waarborgen. Het stelsel zal eveneens aandacht besteden aan de naleving (artikel 2, onderdeel f, van de VAO). Het toezicht op de naleving is onderdeel hiervan.

Vanzelfsprekend is een onafhankelijkheidsfunctionaris die de naleving van de onafhankelijkheidsregels in relatie tot een controlecliënt bewaakt, niet als lid van het assurance-team bij deze controlecliënt betrokken. De bewaking door een onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld in geval van een (zeer) kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd. Daarnaast heeft de functionaris de mogelijkheid delen van zijn taken te delegeren.

Indien de functies van de in lid 1 bedoelde functionaris en de compliance officer zijn toegewezen aan verschillende personen, is het toegestaan dat de in lid 2 bedoelde verantwoording wordt afgelegd aan de compliance officer.

Toelichting bij artikel 19

De accountantsorganisatie moet de onafhankelijkheidsregels op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers. Dit kan bijvoorbeeld door interne cursussen te (laten) verzorgen. Onderdeel van het bekendmaken aan deze personen kan zijn dat zij worden geïnformeerd over de sancties die aan het niet naleven van de onafhankelijkheidsregels zijn verbonden. De accountantsorganisatie heeft eveneens de verantwoordelijkheid zorg te dragen voor voorschriften die betrekking hebben op personen die vanuit haar netwerk of door middel van een andere relatie bij de wettelijke controle zijn betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan deskundigen die in opdracht van de accountantsorganisatie in onderaanneming werken en personen werkzaam bij of verbonden aan andere onderdelen van het netwerk. Deze regels moeten voorkomen dat het inschakelen van deze personen een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijk uitvoering van de wettelijke controle veroorzaakt.

Toelichting bij artikel 20

Indien sprake is van een mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid kan het raadzaam zijn dat de externe accountant de mogelijkheid heeft een persoon die niet betrokken is bij de controlecliënt om raad te vragen en met die persoon mogelijke maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen kan bespreken. Voorbeelden van dergelijke personen zijn:

- a de onafhankelijkheidsfunctionaris en, als een accountantsorganisatie een compliance officer heeft, de compliance officer;
- b een externe accountant die niet is betrokken bij de desbetreffende controlecliënt;
- c een daartoe geëigende commissie of afdeling binnen de accountantsorganisatie;
- d een koepelorganisatie als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen; of
- e de beroepsorganisatie.

Teneinde te voldoen aan artikel 8, tweede lid, van het Bta zal de accountantsorganisatie bij het behandelen en afhandelen van een overtreding ook de kans op herhaling moeten afwegen en waar nodig maatregelen nemen om deze te voorkomen.

Toelichting bij artikel 21

Het kan in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang zijn een wettelijke controle te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van de onafhankelijkheidsvereisten. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de wettelijke controle de controlecliënt niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorstelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht tussentijds te beëindigen.

In die gevallen mag de accountantsorganisatie onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In ieder geval moet een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. De accountantsorganisatie wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Om te kunnen kwalificeren als zwaarwegend maatschappelijk belang dient een omstandigheid buiten invloed van de accountantsorganisatie, de extern accountant en de controlecliënt om, te zijn ontstaan. Ook dient de extern accountant alert te zijn op omstandigheden die kunnen leiden tot een zwaarwegend maatschappelijk belang wanneer deze niet tijdig worden geadresseerd.

Het kan zijn dat een accountantsorganisatie strengere voorschriften hanteert dan bij of krachtens de wet of de Wab is voorgeschreven. Indien de door de accountantsorganisatie gestelde voorschriften een eigen hardheidsclausule bevatten en deze met betrekking tot die strengere voorschriften wordt gehanteerd bij een zwaarwegend maatschappelijk belang, is de hardheidsclausule in dit artikel van de VAO niet van toepassing. In dat geval wordt immers niet afgeweken van de eigen voorschriften.

Toelichting bij artikel 22

Het overleg met de AFM wordt ingegeven door het maatschappelijk belang en is gericht op de overgang van de wettelijke controle nadat de accountantsorganisatie heeft besloten de wettelijke controle tussentijds te beëindigen. De keuze over het al dan niet beëindigen van de wettelijke controle blijft derhalve een keuze van de accountantsorganisatie.

Wanneer de accountantsorganisatie besluit de opdracht niet te continueren, bepaalt zij of zij haar werkzaamheden dient op te schorten en treedt in overleg met de AFM. Als naar aanleiding van het overleg met de AFM de accountantsorganisatie bereid is de opdracht tijdelijk te continueren, blijft het aan de accountantsorganisatie om de uiteindelijke beslissing te nemen op welk moment zij haar opdracht definitief stopzet. Indien gekozen wordt voor het tijdelijk continueren van de opdracht (zowel tijdens het overleg of als gevolg van de uitkomst van het overleg) is de in artikel 21 van de VAO opgenomen hardheidsclausule van toepassing.

Bij het overleg met de AFM over de overgang blijft het de keuze van de accountantsorganisatie of zij in staat is dan wel bereid is de overgang te faciliteren op de wijze die door andere partijen wordt voorgesteld.

Indien de accountantsorganisatie dit wenselijk acht en voor zover geen sprake is van vertrouwelijke informatie is het, op initiatief van de accountantsorganisatie, mogelijk met de AFM in overleg te treden voorafgaand aan het besluit de wettelijke controle tussentijds te beëindigen.

Toelichting bij artikel 23

Wanneer de wettelijke controle wordt uitgevoerd ten behoeve van een eigenaar van de accountantsorganisatie ontstaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid, aangezien deze (in schijn) de uitvoering van die wettelijke controle gezien zijn positie bij de accountantsorganisatie kan beïnvloeden.

Toelichting bij artikel 24

Artikel 46 van de ViO gaat in op beoordeling en beloning die gebaseerd is op commerciële prestaties (en voor het teamlid van niet te verwaarlozen betekenis is) en op prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.

Als de beoordeling of de beloning van een lid van het assurance-team gebaseerd is op een commerciële prestatie bij de controlecliënt, ontstaat een risico uit hoofde van eigenbelang. De accountantsorganisatie dient een dergelijke beloning of beoordeling niet te verstrekken indien deze voor het lid van niet te verwaarlozen betekenis is.

Als commerciële prestatie wordt in ieder geval de verkoop van non-assurance-diensten aan de controlecliënt aangemerkt. Daarnaast vallen ook interne afspraken over budgetrealisatie en margerealisatie onder het begrip commerciële prestatie. Onder een beloning gebaseerd op commerciële prestaties zoals bedoeld in dit artikel, vallen niet de winstdelingsafspraken tussen partners onderling en algemene winstdelingsregelingen voor werknemers.

Een beoordeling of beloning is van te verwaarlozen betekenis als deze het gedrag van het lid van het assurance-team niet beïnvloedt. Hiermee geeft de NBA invulling aan het plan van aanpak waarin is aangegeven dat de nadruk bij het belonen en beoordelen hoort te liggen bij de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

Een externe accountant kan van de accountantseenheid of werkgever een prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning voor zijn werkzaamheden ontvangen. Als deze betrekking heeft op de uitkomst van zijn oordeel ten behoeve van een assurance-opdracht, levert dit een dusdanige bedreiging uit hoofde van eigenbelang op dat het verstrekken hiervan door de accountantsorganisatie niet is toegestaan. In dit kader worden ook bonussen als prestatie-afhankelijke beloning aangemerkt.

Toelichting bij artikel 24a

Standaard 610, paragraaf 1, beschrijft twee manieren van gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors. Dit zijn:

- a het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie; en
- b het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

Artikel 24a schrijft de manier vermeld onder a voor.

Toelichting bij artikel 25

Dit lid is gebaseerd op de artikelen 27 en 28 van de VIO. De aangewezen functionaris kan de functionaris zoals bedoeld in artikel 17 lid 1 zijn of een ander persoon zijn.

Toelichting bij artikel 26

In dit artikel is bepaald dat de accountantsorganisatie de vigerende regels ter zake van de integere bedrijfsvoering moet bekend maken aan de daarvoor in aanmerking komende medewerkers.

Toelichting bij artikel 27

Dit artikel beoogt het instellen van een (klokkenluider)regeling. De tekst van het artikel is afgeleid van de Best practice bepaling II.1.6. van de Nederlandse Corporate governance code van 9 december 2003.

Het artikel vormt in zekere zin een aanvulling op artikel 25 van het besluit, dat betrekking heeft op het zorgdragen door de accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van (al dan niet anoniem) ingediende klachten over de uitvoering van een wettelijke controle.

Het onderhavige artikel handelt over klachten die niet specifiek op de uitvoering van een wettelijke controle betrekking hebben, maar die wel van invloed kunnen zijn op de kwaliteit van de uitvoering van een wettelijke controle. Voorbeelden zijn klachten over onregelmatigheden in de sfeer van persoonlijke omgang, bijvoorbeeld over (seksuele) intimidatie, vernedering, discriminatie, agressie of geweld en klachten over zakelijke misstanden, bijvoorbeeld het niet naleven van de wet of gedragsregels, fraude, oplichting, het oneigenlijk gebruik van bedrijfsmiddelen of het manipuleren van informatie.

De toelichting op artikel 25 van het besluit vermeldt dat een klacht ook afkomstig kan zijn van personen buiten de accountantsorganisatie. Daarom geldt de onderhavige regeling ook voor deze personen.

Toelichting bij artikel 28

Dit artikel is gebaseerd op artikel 9 van de tot eind 2006 geldende Nadere voorschriften inzake het optreden als openbaar accountant in dienstbetrekking tot een rechtspersoon.

Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

Opschrift

Hoofdstuk 1 Algemeen

Hoofdstuk 2 Toetsingen en hertoetsingen

Hoofdstuk 3 Thematisch onderzoek, nader onderzoek, incidentenonderzoek en onderzoek naar niet-naleving beroepsnormen

Hoofdstuk 4 Informatie-uitwisseling

Hoofdstuk 5 Vrijstellingen en accreditatie

Hoofdstuk 6 Overige bepalingen

Hoofdstuk 7 Slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 19, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep;

Overwegende dat per 1 januari 2017 de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen in werking zijn getreden en dat deze vanaf 1 januari 2018 van invloed zijn op de uitvoering van toetsingen door de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Overwegende dat de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants op grond van artikel 30, tweede lid van de Wet op het accountantsberoep de kosten van de werkzaamheden die zij verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant in rekening kan brengen bij haar leden of de kantoren waarbij deze leden werkzaam zijn;

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemeen)

Hoofdstuk 1 Algemeen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder (Zie T1):

- *aan assurance verwante opdracht*: aan assurance verwante opdracht als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *aanwijzing*: bindende instructie ten aanzien van het herstel van een geconstateerde tekortkoming;
- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep;
- *accountantsafdeling*: accountantsafdeling als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *accountantseenheid*: accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *AFM*: autoriteit als bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *assurance-opdracht*: assurance-opdracht als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *hertoetsing*: toetsing waarbij mede wordt beoordeeld of de accountantseenheid in voldoende mate opvolging heeft gegeven aan het verbeterplan;
- *incidentenonderzoek*: onderzoek naar vermeende tekortkomingen in de beroepsuitoefening, met uitzondering van de uitvoering van een wettelijke controle;
- *intern accountant*: intern accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *koepelorganisatie*: organisatie die bevoegd is bindende regels voor kwaliteitsbeheersing op te leggen, te toetsen en de naleving daarvan af te dwingen, aan accountantseenheden die lid of aangesloten zijn;
- *kwaliteitsbeleid*: beleid waarin de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid wordt vertaald in meetbare doelstellingen. Onder kwaliteitsambitie wordt verstaan de kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft;
- *kwaliteitssysteem*: kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing;

- *openbaar accountant*: openbaar accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de leden-groepen;
- *overheidsaccountant*: overheidsaccountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de leden-groepen, met uitzondering van de overheidsaccountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de overheidsaccountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: geheel van maatregelen en procedures gericht op het realiseren van de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid in de werkomgeving van de accountantseenheid;
- *systeem van kwaliteitsborging*: door een koepelorganisatie getroffen maatregelen en ingestelde pro-cedures ten aanzien van de toetsing van de opzet en de werking van het kwaliteitssysteem van de leden of de bij de organisatie aangesloten accountantseenheden;
- *thematisch onderzoek*: onderzoek naar een bepaald aspect van de uitvoering van assurance- of aan assurance verwante opdrachten;
- *toetsing*: beoordeling van de opzet en werking van het kwaliteitssysteem van een accountantseenheid;

Artikel 2

- 1 Het bestuur verleent de Raad voor Toezicht, ingesteld bij de Verordening op de Raad voor Toezicht, mandaat, volmacht en machtiging voor de uitoefening van de bevoegdheden genoemd in deze verordening.
- 2 Het bestuur bepaalt dat de Raad voor Toezicht ondermandaat van de bevoegdheid, bedoeld in het eerste lid, kan verlenen. (Zie T2)

Artikel 3

- 1 Het bestuur beoordeelt de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant.
- 2 In het kader van een kwaliteitsbeoordeling:
 - a toetst het bestuur eenmaal in de zes jaar of het kwaliteitssysteem van een accountantseenheid en voor zover van toepassing een of meer daaraan gelieerde entiteiten in opzet en werking voldoet aan wet- en regelgeving;
 - b voert het bestuur drie jaar voorafgaand aan de toetsing een ontwikkelingsgesprek.
- 3 Onverminderd het tweede lid kan het bestuur aanvullend een of meerdere ontwikkelingsgesprekken plannen.
- 4 In afwijking van de in het tweede lid genoemde termijnen kan het bestuur het voeren van het ontwikkelingsgesprek en de toetsing van het kwaliteitssysteem eerder laten plaatsvinden of uitstellen.
- 5 Het bestuur betreft in een beoordeling als bedoeld in het tweede lid, niet de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties. (Zie T3)

Artikel 3a

Het bestuur stelt vast welke accountantseenheden in een bepaald jaar in aanmerking komen voor een ontwikkelingsgesprek. (Zie T3a)

Artikel 4

- 1 Het bestuur vraagt jaarlijks aan de accountantseenheid door middel van een monitoringvragenlijst informatie om inzicht te krijgen in de accountantseenheid.
- 2 Voor verkrijging van het inzicht als bedoeld in het vorige lid, kan het bestuur informatie opvragen over de periodieke evaluaties van het kwaliteitssysteem door de accountantseenheid zelf.
- 3 Binnen zes weken na ontvangst van het verzoek verstrekt:
 - a degene die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid; of
 - b de accountant die mede het dagelijks beleid binnen de accountantseenheid bepaalt deze informatie.

- 4 Indien een accountantseenheid lid is van of aangesloten is bij een geaccrediteerde koepelorganisatie kan informatie die in het kader van dit artikel is verkregen worden gedeeld met de koepelorganisatie. (Zie T4)

Artikel 4a

- 1 Het bestuur kan een risicoanalyse uitvoeren.
- 2 Het bestuur kan informatie uit interne en externe bronnen betrekken in de risicoanalyse, waaronder in elk geval informatie die verkregen is uit:
 - a uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven, voor zover deze betrekking hebben op accountants die werkzaam zijn voor of verbonden zijn aan de accountantseenheid;
 - b uitspraken van de Accountantskamer, voor zover deze betrekking hebben op accountants die werkzaam zijn voor of verbonden zijn aan de accountantseenheid;
 - c beslissingen van de NBA Klachtencommissie, voor zover deze betrekking hebben op accountants die werkzaam zijn voor of verbonden zijn aan de accountantseenheid;
 - d beslissingen van de Raad voor Geschillen. (Zie T4a)

Artikel 4b

Het bestuur kan besluiten om, onverminderd het bepaalde in artikel 3, de volgende onderzoeken te verrichten:

- a een thematisch onderzoek;
- b een nader onderzoek;
- c een incidentenonderzoek; of
- d een onderzoek naar niet-naleving van beroepsnormen die voor accountants gelden. (Zie T4b)

Artikel 5

- 1 De accountant verleent medewerking aan een beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening als bedoeld in artikel 3 en een onderzoek als bedoeld in artikel 4b.
- 2 De accountant verschaft de inlichtingen als bedoeld in artikel 4.
- 3 Voor de beoordeling als bedoeld in het eerste lid:
 - a stelt de accountant alle gegevens ter beschikking die nodig zijn voor deze beoordeling; en
 - b verschaft de accountant alle inlichtingen die worden verlangd. (Zie T5)

Artikel 6

- 1 Het bestuur wijst:
 - a toetsers aan voor het verrichten van de toetsing, bedoeld in artikel 3, tweede lid, onderdeel a;
 - b toetsers aan voor het voeren van het ontwikkelingsgesprek, bedoeld in artikel 3, tweede lid, onderdeel b;
 - c personen aan voor het verrichten van een nader onderzoek als bedoeld in artikel 3, derde lid;
 - d personen aan die over de specifieke kwalificaties beschikken om een thematisch of incidentenonderzoek uit te voeren voor het verrichten van deze onderzoeken.
- 2 Het bestuur is belast met de opleiding van de toetsers. (Zie T6)

Artikel 7

- 1 Het bestuur kan de bevindingen naar aanleiding van een beoordeling als bedoeld in artikel 3 en een onderzoek als bedoeld in artikel 4b, in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien daarbij feiten of omstandigheden geconstateerd worden die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot gegrondverklaring van de klacht.
- 2 Indien meerdere accountants betrokken zijn bij de bedrijfsvoering en opdrachtuitvoering van de accountantseenheid, bepaalt het bestuur aan de hand van de toepasselijke wet- en regelgeving en feitelijke omstandigheden tegen welke accountant of accountants een klacht aanhangig wordt gemaakt. (Zie T7)

Hoofdstuk 2 Toetsingen en hertoetsingen

Artikel 8

Het bestuur stelt vast welke accountantseenheden in een bepaald jaar in aanmerking komen voor een toetsing. (Zie T8)

Artikel 9

- 1 De toetsing en hertoetsing worden uitgevoerd aan de hand van door het bestuur vastgestelde toetsingsprogramma's.
- 2 Het bestuur maakt de toetsingsprogramma's bekend aan de leden van de beroepsorganisatie. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 Voor elke toetsing of hertoetsing selecteert het bestuur:
 - a een toetser; of
 - b een toetsingsteam van twee of meer toetsers.
- 2 Bij het selecteren van de toetser of het toetsingsteam houdt het bestuur rekening met:
 - a de aard en de omvang van de te toetsen accountantseenheid; en
 - b feiten of omstandigheden die de objectiviteit van de toetsers kunnen aantasten. (Zie T10)

Artikel 11

- 1 Het bestuur stelt de datum vast waarop de toetsing of hertoetsing plaatsvindt en maakt deze ten minste zes weken van tevoren bekend aan de te toetsen accountantseenheid.
- 2 Het bestuur kan op verzoek van de accountantseenheid een andere datum vaststellen, indien de accountantseenheid aannemelijk maakt dat een toetsing of hertoetsing op de datum, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is.
- 3 Het bestuur kan in overleg met de accountantseenheid afwijken van de in het eerste lid genoemde termijn van bekendmaking indien op verzoek als bedoeld in het tweede lid, een andere datum voor de toetsing of hertoetsing wordt vastgesteld.
- 4 De bekendmaking van de datum van toetsing of hertoetsing omvat tevens:
 - a de naam van de toetser of de samenstelling van het toetsingsteam; en
 - b de termijn waarbinnen een wrakingsverzoek kan worden ingediend.
- 5 De accountantseenheid kan binnen de termijn, bedoeld in het vierde lid, onderdeel b, het bestuur schriftelijk verzoeken een bij de toetsing of hertoetsing betrokken toetser te wraken op grond van feiten of omstandigheden waardoor gerede twijfel is ontstaan met betrekking tot de objectiviteit van de toetser.
- 6 Het bestuur selecteert een andere toetser indien hij naar aanleiding van het verzoek, bedoeld in het vijfde lid, dan wel uit eigen beweging van oordeel is dat er sprake is van:
 - a feiten of omstandigheden waardoor de objectiviteit van een bij de toetsing of hertoetsing betrokken toetser aangetast kan worden; of
 - b de schijn wordt gewekt dat de objectiviteit van een bij de toetsing of hertoetsing betrokken toetser aangetast kan worden. (Zie T11)

Artikel 12

- 1 Een toetsing of hertoetsing wordt afgerond met een eindoordeel.
- 2 Een eindoordeel na een toetsing luidt:
 - a het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep;
 - b het kwaliteitssysteem behoeft verbetering en voldoet in opzet of werking op belangrijke onderdelen niet aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep; of
 - c het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking niet aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep.

- 3 Een eindoordeel na een hertoetsing luidt:
 - a het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep; of
 - b het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking niet aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep.
- 4 In het geval een eindoordeel als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, uitsluitend is gebaseerd op het oordeel over de uitvoering van assurance-opdrachten door de accountantseenheid, dan wordt dit vermeld in het eindoordeel. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 Na afloop van de toetsing of hertoetsing bespreekt de toetser of het toetsingsteam op hoofdlijnen zijn bevindingen en zijn voorgenumen advies voor een eindoordeel met de accountantseenheid.
- 2 Na de bespreking, bedoeld in het eerste lid, stelt de toetser of het toetsingsteam een concept-toetsingsverslag op waarin is opgenomen:
 - a een weergave van de bevindingen van de toetsing of hertoetsing;
 - b een gemotiveerd voorstel voor een eindoordeel, als bedoeld in artikel 12, tweede lid of derde lid.
- 3 Bij een voorstel voor een eindoordeel als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel a of artikel 12, derde lid, onderdeel a kan een toetser aanwijzingen geven.
- 4 Bij een voorstel voor een eindoordeel als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b of c of artikel 12, derde lid, onderdeel b geeft een toetser aanwijzingen.
- 5 Onverminderd het voorgaande lid motiveert de toetser de ernst van de tekortkomingen bij een voorstel voor een eindoordeel als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b of c of artikel 12, derde lid, onderdeel b.
- 6 De toetser of toetsingsteam verzendt het concept-toetsingsverslag aan de accountantseenheid en stelt de accountantseenheid in de gelegenheid schriftelijk te reageren op het concept-toetsingsverslag.
- 7 De toetser of het toetsingsteam:
 - a reageert op de schriftelijke reactie van de accountantseenheid; en
 - b verwerkt de reactie van de accountantseenheid in het definitieve toetsingsverslag indien deze daar naar het oordeel van de toetser of het toetsingsteam aanleiding toe geeft.
- 8 De toetser of toetsingsteam verzendt het definitieve toetsingsverslag en de schriftelijke reactie van de accountantseenheid aan het bestuur en de accountantseenheid.
- 9 Het bestuur bepaalt de termijn waarbinnen:
 - a de toetser of het toetsingsteam het concept-toetsingsverslag verzendt aan de accountantseenheid;
 - b de accountantseenheid schriftelijk mag reageren op de inhoud van het concept-toetsingsverslag;
 - c de toetser of het toetsingsteam het definitieve toetsingsverslag verzendt aan het bestuur en de accountantseenheid. (Zie T13)

Artikel 13a

- 1 Een toetser of een toetsingsteam kan aan het bestuur voorstellen een voortgezette toetsing uit te voeren.
- 2 Een voorstel als bedoeld in het vorige lid, gaat vergezeld van een indicatie van de tijd welke een toetser of een toetsingsteam verwacht te besteden aan een voortgezette toetsing.
- 3 Een voortgezette toetsing is uitsluitend aangewezen in het geval een toetser of een toetsingsteam voornemens is met het concept-verslag, bedoeld in artikel 13, tweede lid, een oordeel voor te stellen als bedoeld in:
 - a artikel 12, tweede lid, onderdeel b, en de toetser of het toetsingsteam tevens oordeelt dat er een reële mogelijkheid bestaat om binnen drie maanden tot een voorstel als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel a te komen; of
 - b artikel 12, derde lid, onderdeel b, en de toetser of het toetsingsteam tevens oordeelt dat er een reële mogelijkheid bestaat om binnen drie maanden tot een voorstel als bedoeld in artikel 12, derde lid, onderdeel a te komen.

- 4 Bij een voortgezette toetsing wordt de getoetste accountantseenheid een termijn van ten hoogste drie maanden gegund om de tekortkomingen die ten grondslag liggen aan de aanwijzingen te herstellen.
- 5 Het herstel van de tekortkomingen die ten grondslag liggen aan de aanwijzingen wordt geverifieerd met de afronding van een voortgezette toetsing.
- 6 De uitkomst van een voortgezette toetsing maakt onderdeel uit van het concept-toetsingsverslag als bedoeld in artikel 13, tweede lid.
- 7 De toetser of het toetsingsteam stelt een voortgezette toetsing aan de orde in de bespreking, bedoeld in artikel 13, eerste lid.
- 8 Het bestuur wijkt gemotiveerd af van en voorstel als bedoeld in het eerste lid. (Zie T13a)

Artikel 14

Indien zich over de wijze van uitvoering van de toetsing of hertoetsing een meningsverschil voordoet tussen de aan toetsing onderworpen accountantseenheid en de toetser of het toetsingsteam, doet het bestuur op verzoek van de accountantseenheid dan wel op verzoek van de toetser of het toetsingsteam, een bindende uitspraak. (Zie T14)

Artikel 15

- 1 Het bestuur stelt het eindoordeel, zo nodig voorzien van aanwijzingen, vast op basis van:
 - a het definitieve toetsingsverslag;
 - b de schriftelijke reactie van de accountantseenheid, bedoeld in artikel 13, zesde lid; en
 - c de reactie van de toetser of het toetsingsteam, bedoeld in artikel 13, zevende lid, onderdeel a.
- 2 In het geval het bestuur een eindoordeel neemt als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b, en tevens van oordeel is dat in de hertoetsing slechts een gedeelte van de opzet van het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid of slechts een gedeelte van de werking van het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid moet worden beoordeeld, vergezelt het bestuur het eindoordeel van een indicatie van de tijd die naar verwachting benodigd is voor de uitvoering van de hertoetsing.
- 3 Het bestuur toetst het definitieve toetsingsverslag marginaal en kan gemotiveerd afwijken van het voorgestelde eindoordeel in het definitieve toetsingsverslag.
- 4 Het bestuur brengt het eindoordeel binnen zes weken na ontvangst van het definitieve toetsingsverslag en de schriftelijke reactie ter kennis van de accountantseenheid.
- 5 Het bestuur kan de termijn, bedoeld in het voorgaande lid, verlengen en deelt dit mee aan de accountantseenheid. (Zie T15 en T16)

Artikel 16

- 1 In geval een eindoordeel luidt als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b, is de accountantseenheid verplicht:
 - a een verbeterplan op te stellen en in te dienen binnen een door het bestuur te bepalen termijn; en
 - b het verbeterplan, bedoeld onder a, uit te voeren binnen een door het bestuur te bepalen termijn.
- 2 Een verbeterplan geeft op planmatige en gestructureerde wijze aan:
 - a welke oorzaken ten grondslag hebben gelegen aan de geconstateerde tekortkomingen;
 - b op welke wijze de aanwijzingen uit het definitieve toetsingsverslag worden opgevolgd;
 - c welke maatregelen worden getroffen ter correctie van de geconstateerde tekortkomingen in de opzet en werking van het kwaliteitssysteem; en
 - d op welke wijze de uitvoering van de maatregelen bedoeld in het vorige onderdeel wordt geborgd.
- 3 Het bestuur deelt bij het bekendmaken van het eindoordeel, bedoeld in artikel 15, derde lid de termijn mee voor:
 - a het indienen van het verbeterplan; en
 - b het uitvoeren van het verbeterplan.
- 4 Het verbeterplan behoeft goedkeuring van het bestuur.
- 5 Het bestuur kan volstaan met een gedeeltelijke goedkeuring van het verbeterplan waarbij het bestuur vermeldt op welke onderdelen het verbeterplan tekortschiet.

- 6 Het beoordelen en verlenen van goedkeuring van het verbeterplan schort de uitvoeringstermijn, bedoeld in het eerste lid onderdeel b, niet op. (Zie T15 en T16)

Artikel 17

- 1 Het bestuur verricht een hertoetsing na een eindoordeel als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b.
- 2 De hertoetsing vindt plaats na afloop van de termijn waarbinnen het verbeterplan wordt uitgevoerd, bedoeld in artikel 16, derde lid, onderdeel b.
- 3 Onverminderd artikel 3, tweede lid, toetst het bestuur bij een hertoetsing of de accountantseenheid in voldoende mate opvolging heeft gegeven aan het verbeterplan. (Zie T17)

Artikel 18

Artikel 16, derde lid onderdeel b en artikel 17 worden niet toegepast indien een eindoordeel dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onderdeel b,

- a uitsluitend is gebaseerd op het oordeel over de uitvoering van assurance-opdrachten door de accountantseenheid; en
- b de accountantseenheid schriftelijk verklaart geen assurance-opdrachten meer uit te voeren. (Zie T18 en T19)

Hoofdstuk 3 Thematisch onderzoek, nader onderzoek, incidentenonderzoek en onderzoek naar niet-naleving beroepsnormen

Artikel 19

- 1 Het bestuur bepaalt voorafgaand aan het verrichten van een thematisch onderzoek als bedoeld in artikel 4b, onderdeel a, in elk geval:
 - a het onderwerp van het onderzoek;
 - b de periode waarin het onderzoek wordt verricht;
 - c de wijze waarop en de vorm waarin het onderzoek wordt verricht;
 - d de personen die het onderzoek gaan verrichten;
 - e bij welke accountantseenheden het onderzoek wordt uitgevoerd.
- 2 Het bestuur stelt een verslag vast naar aanleiding van het thematisch onderzoek.
- 3 Het bestuur verstrekt het verslag, bedoeld in het eerste lid, aan de onderzochte accountantseenheden.
- 4 Het bestuur kan een algemene mededeling doen waarin de uitkomsten van het thematisch onderzoek zijn opgenomen.
- 5 In de mededeling worden uitsluitend geanonimiseerde gegevens opgenomen. (Zie T19)

Artikel 20

- 1 Het bestuur bepaalt op basis van risico-indicatoren welke accountantseenheden aan een nader onderzoek als bedoeld in artikel 4b, onderdeel b, worden onderworpen.
- 2 Het bestuur bepaalt de wijze en vorm waarin het nader onderzoek plaatsvindt. (Zie T20)

Artikel 21

- 1 Het bestuur verricht een incidentenonderzoek als bedoeld in artikel 4b, onderdeel c, naar aanleiding van een redelijk vermoeden van een incident.
- 2 Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het incidentenonderzoek plaatsvindt. (Zie T21)

Artikel 22

- 1 Het bestuur verricht een onderzoek naar het niet-naleven van de beroepsnormen als bedoeld in artikel 4b, onderdeel d, naar aanleiding van een redelijk vermoeden van het niet-naleven van de beroepsnormen die voor accountantseenheden gelden, door of bij een accountantseenheid.
- 2 Het bestuur bepaalt de wijze waarop en de vorm waarin het onderzoek plaatsvindt. (Zie T22)

Hoofdstuk 4 Informatie-uitwisseling

Artikel 23

Indien een accountantspraktijk beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 6 van de Wet toezicht accountantsorganisaties dan kan het bestuur de AFM informeren over het eindoordeel, bedoeld in artikel 12, dat het bestuur over die accountantspraktijk neemt. (Zie T23)

Artikel 24

(Vervallen)

Hoofdstuk 5 Vrijstellingen en accreditatie

Artikel 25

- 1 Het bestuur kan op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantseenheid besluiten vrijstelling te verlenen van:
 - a een toetsing of hertoetsing; of
 - b een thematisch onderzoek.
- 2 Het bestuur kan op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de accountantseenheid eenmalig besluiten tot verlenging van de vrijstelling, bedoeld in het eerste lid onder a. (Zie T25)

Artikel 26

- 1 Een verzoek tot vrijstelling of een verzoek tot verlenging van de vrijstelling wordt eerst in behandeling genomen nadat het hiervoor vastgestelde tarief door de desbetreffende accountantseenheid is voldaan.
- 2 Een vrijstelling van een toetsing of een hertoetsing kan worden verleend in het geval:
 - a het aantal door de accountantseenheid afgeronde assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten als gevolg van de opbouwfase waarin de accountantseenheid zich bevindt, zodanig beperkt is dat een toetsing een onvoldoende representatief beeld oplevert van de werking van het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid;
 - b tijdelijk niet kan worden voldaan aan de verplichtingen in verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld, ter zake van het inrichten van een kwaliteitssysteem, doordat:
 - de accountantseenheid binnen afzienbare termijn ophoudt te bestaan;
 - de accountantseenheid als partij minder dan een jaar geleden betrokken is geweest, dan wel betrokken is bij een fusie met of een overname van of door een accountantseenheid of een administratie- of belastingadvieskantoor van vergelijkbare omvang; of
 - de samenwerking tussen een aanzienlijk deel van de bij een accountantseenheid werkzame accountants of de aan een accountantseenheid verbonden accountants minder dan een jaar geleden is verbroken.
- 3 Een vrijstelling van een toetsing of een hertoetsing of een verlenging daarvan wordt slechts verleend voor de duur van maximaal één kalenderjaar.
- 4 Het bestuur neemt een beslissing binnen acht weken na in behandeling nemen van het verzoek tot vrijstelling of het verzoek tot verlenging van de vrijstelling.
- 5 Het bestuur kan de in het vierde lid genoemde termijn verlengen met maximaal zes weken. (Zie T26)

Artikel 27

- 1 Een koepelorganisatie kan het bestuur schriftelijk verzoeken haar systeem van kwaliteitsborging te accrediteren.
- 2 Ten behoeve van deze accreditatie toetst het bestuur de opzet en werking van het systeem van kwaliteitsborging van de desbetreffende koepelorganisatie.
- 3 De accreditatie wordt verleend voor de duur van drie jaar.

- 4 Het bestuur besluit binnen zestien weken na ontvangst van het verzoek als bedoeld in het eerste lid.
- 5 Het bestuur kan de accreditatie tussentijds beëindigen indien:
 - a de koepelorganisatie niet langer voldoet aan de eisen die bij of krachtens deze verordening zijn gesteld;
 - b de koepelorganisatie op een zodanig negatieve wijze in de publiciteit komt dat voortzetting van de accreditatie in redelijkheid niet langer van de beroepsorganisatie kan worden verlangd; of
 - c de koepelorganisatie fuseert met een organisatie waaraan niet een accreditatie is verleend.
- 6 Een verleende accreditatie wordt van rechtswege met een jaar verlengd in het geval:
 - a de koepelorganisatie een verzoek doet tot accreditatie en het bestuur dit verzoek heeft afgewezen; en
 - b aan de koepelorganisatie voorafgaand aan het verzoek bedoeld in het vorige onderdeel eerder voor twee of meer aansluitende termijnen van drie jaar een accreditatie is verleend.
- 7 Aan de accreditatie kan het bestuur voorschriften verbinden ten aanzien van:
 - a de te verstrekken informatie met betrekking tot de beschrijving van het systeem van kwaliteitsborging;
 - b de te verstrekken informatie met betrekking tot de door de koepelorganisatie bij toetsingen gehanteerde vragenlijsten en programma's;
 - c door de koepelorganisatie op te volgen aanwijzingen met betrekking tot het systeem van kwaliteitsborging; en
 - d door de koepelorganisatie te stellen eisen aan de ingeschakelde toetsers.
- 8 De koepelorganisatie verstrekt aan het bestuur de namen van de accountantseenheden die lid of aangesloten zijn waarbij bij een toetsing door de koepelorganisatie is geconstateerd dat het kwaliteitssysteem in opzet of werking niet of op belangrijke onderdelen niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.
- 9 De koepelorganisatie verstrekt aan het bestuur de toetsingsdossiers van de accountantseenheden die lid of aangesloten zijn waarbij bij een toetsing of een hertoetsing door de koepelorganisatie is geconstateerd dat het kwaliteitssysteem in opzet of werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.
- 10 De koepelorganisatie doet jaarlijks voor 1 april schriftelijk verslag aan het bestuur over de uitkomsten van de toetsingen en hertoetsingen in het daaraan voorafgaande kalenderjaar en verstrekt de namen van de in dat kalenderjaar getoetste accountantspraktijken of accountantsafdelingen.
- 11 De koepelorganisatie doet onverwijld mededeling aan het bestuur van wijzigingen in het geaccrediteerde systeem van kwaliteitsborging.
- 12 Het bestuur bericht de koepelorganisatie welke gevolgen de wijzigingen hebben voor de accreditatie. (Zie T27)

Artikel 27a

(Vervallen)

Artikel 28

- 1 Het bestuur brengt de kosten van de behandeling van een verzoek tot accreditatie, waaronder mede wordt begrepen de toetsing van de opzet en werking van het systeem van kwaliteitsborging, in rekening bij de koepelorganisatie die om accreditatie verzoekt.
- 2 De kosten van de behandeling van een verzoek tot accreditatie als bedoeld in het vorige lid, zijn bepaald in de Verordening op de kosten kwaliteitsbeoordelingen. (Zie T28)

Artikel 29

- 1 Accountantseenheden die lid zijn van of aangesloten zijn bij een koepelorganisatie waaraan een accreditatie is verleend, zijn voor de duur van deze accreditatie vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
- 2 Onverminderd het eerste lid kan het bestuur ten behoeve van de toets als bedoeld in artikel 27, tweede lid bij een accountantseenheid die lid is van of aangesloten is bij een koepelorganisatie waaraan een

accreditatie is verleend, een beoordeling uitvoeren van de door de koepelorganisatie uitgevoerde toetsing of hertoetsing.

- 3 Het bestuur kan de toepassing van het eerste lid buiten toepassing laten indien:
 - a de koepelorganisatie waarvan de accountantseenheid lid is of waarbij de accountantseenheid is aangesloten, bij een toetsing van de accountantseenheid heeft geconstateerd dat het kwaliteitsstelsel in opzet of werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep; of
 - b de koepelorganisatie waarvan de accountantseenheid lid is of waarbij de accountantseenheid is aangesloten, bij een hertoetsing van de accountantseenheid heeft geconstateerd dat het kwaliteitsstelsel in opzet of werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep.
- 4 Accountantseenheden die lid zijn van of aangesloten zijn bij een koepelorganisatie die een verzoek tot accreditatie als bedoeld in artikel 27, eerste lid, heeft ingediend, zijn gedurende de periode waarin het bestuur nog geen beslissing op het verzoek heeft genomen, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
- 5 Accountantseenheden die een aanvraag hebben ingediend voor het lidmaatschap van of de aansluiting bij een geaccrediteerde koepelorganisatie zijn, gedurende de periode waarin de koepelorganisatie nog geen beslissing heeft genomen op het verzoek, vrijgesteld van toetsing door het bestuur.
- 6 Het vijfde lid is niet van toepassing in het geval de accountantseenheid een aanvraag heeft ingediend voor het lidmaatschap van of de aansluiting bij een geaccrediteerde koepelorganisatie nadat de accountantseenheid is aangewezen voor een toetsing op grond van artikel 11, eerste lid. (Zie T29)

Hoofdstuk 6 Overige bepalingen

Artikel 30

Van vertrouwelijke gegevens in het kader van de toetsing verkregen, kan geen verder of ander gebruik worden gemaakt dan krachtens deze verordening is bepaald, tenzij bij wet anders is bepaald. (Zie T30)

Artikel 31

In situaties die procedureel van aard zijn en waarin deze verordening niet voorziet, beslist het bestuur. (Zie T31)

Artikel 31a

- 1 Zesjaarscycli als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2021, 50107) die gelden op het tijdstip van inwerkingtreding van deze verordening die zijn aangevangen voor de inwerkingtreding van deze verordening worden geacht door te lopen na inwerkingtreding van deze verordening.
- 2 Artikel 3, tweede lid, van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2021, 50107) blijft van toepassing op zesjaarscycli die nog niet zijn afgesloten met een toetsing of hertoetsing.
- 3 De Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2021, 50107) is van toepassing op de in artikel 4b bedoelde reeds aangevangen beoordelingen.
- 4 Vrijstellingsbesluiten als bedoeld in artikelen 25, eerste lid, en 26, eerste lid, van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2021, 50107) die gelden op het tijdstip van inwerkingtreding van deze verordening, worden geacht te zijn genomen op grond van deze verordening, onder dezelfde voorschriften, beperkingen en voorwaarden.
- 5 Accreditatiebesluiten als bedoeld in artikel 27, eerste lid, van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2021, 50107) die gelden op het tijdstip van inwerkingtreding van deze verordening, worden geacht te zijn genomen op grond van deze verordening, onder dezelfde voorschriften, beperkingen en voorwaarden.
- 6 De op het tijdstip van inwerkingtreding van deze verordening aanhangige aanvragen zijn aanhangig in de staat, waarin zij zich op dat moment bevinden en worden vanaf het tijdstip van inwerkingtreding

van deze verordening overeenkomstig het bepaalde bij en krachtens deze verordening behandeld. (Zie T31a)

Hoofdstuk 7 Slotbepalingen

Artikel 32

De Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen (Staatscourant 2013, 23899) wordt ingetrokken. (Zie T32)

Artikel 33

- 1 Deze verordening treedt in werking op 1 januari 2018.
- 2 Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.

Regelgevingtechnische informatie					
Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		19-6-2017	11 juli 2017 (2017-0000131958)	Stcrt 2017, 40917	1-1-2018
Wijziging regeling	27a en 29	17-12-2018	11 februari 2019 (2019-0000013869)	Stcrt. 2019, 8836	21-2-2019
Wijziging regeling	1, 3, 4, 23, 24, 27a, 29	13-12-2021	nvt	Stcrt. 2021, 50107	1-1-2022
Wijziging regeling	1, 3, 3a, 4, 4a, 4b, 5, 6, 7, 12, 13a, 15, 19, 20, 21, 22, 26 en 31a	12-06-2023	nvt	Stcrt. 2023, 17046	1-7-2023

Toelichting Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

Algemeen

Artikelsgewijze toelichting

Algemeen

De Toelichting Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen van 19 juni 2017.

Op 1 januari 2017 treden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (hierna: NVKS) in werking. De NVKS worden toegepast vanaf 1 januari 2018. Met de NVKS wordt één set van kwaliteitsregels ingevoerd voor accountants die assurance of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren op grond van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS). Een uitzondering hierop betreft het kwaliteitssysteem voor wettelijke controles waarop specifieke regelgeving van toepassing is.

Vanaf de toepassing van de NVKS gelden deze ook als uitgangspunt voor de toetsingen die worden uitgevoerd door de Raad voor Toezicht. De verordeningen die betrekking hebben op de toetsingen door de Raad voor Toezicht hanteren tot op heden echter een begrippenkader dat afwijkt van het begrippenkader dat in de NVKS wordt gehanteerd. Daarom is een aanpassing van de verordeningen noodzakelijk geworden. Daarbij is ervoor gekozen om de 'oude' verordeningen in zijn geheel te vervangen door nieuwe verordeningen.

Tevens is de gelegenheid benut om de leesbaarheid en de toegankelijkheid van deze verordeningen te verbeteren en is de bestaande regeling op enkele punten verduidelijkt. Op drie punten is wel een inhoudelijke wijziging opgenomen.

- Het begrip 'aanbevelingen' wordt niet langer gehanteerd.
- Een verbeterplan moet na de invoering van deze verordening tevens een analyse bevatten van de oorzaken die ten grondslag hebben gelegen aan de tekortkomingen die bij de toetsing zijn geconstateerd.
- De regeling met betrekking tot de accreditatieverlening is gewijzigd. Voor de toelichting op de gewijzigde accreditatieregeling wordt korthedshalve verwezen naar de toelichting op de artikelen 27 en 29.

Met ingang van 1 juli 2023 is in deze verordening een aanpassing van de toetsingssystematiek opgenomen (Toetsing op nieuwe leerst). De aanpassingen zien erop dat er meer contact is tussen de accountantseenheden en de Raad voor toezicht. Er wordt een beter beeld verkregen van de ontwikkeling van het kwaliteitsniveau. Bovendien is er meer ruimte voor de accountantseenheden om ontwikkelingen met de toetsers te bespreken. Er wordt nadrukkelijk een beroep gedaan op het lerend vermogen van de getoetste accountantseenheden.

Als uit de toetsing blijkt dat de kwaliteit van de accountantseenheid op onderdelen nog niet voldoet, krijgt het de kans om te verbeteren. De accountantseenheid gaat aan de slag met het maken van een verbeterplan met onderliggende oorzaakanalyse. Na het verbetertraject volgt een hertoetsing. In de nieuwe systematiek is dit een hertoetsing alleen op de onvoldoende onderdelen. Het aantal onderdelen dat onvoldoende wordt bevonden, kan echter ook een volledige (her)toetsing noodzakelijk maken.

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij artikel 1

Dit artikel bevat de definities van de in de verordening gebruikte begrippen. In dat artikel zijn onder andere de begrippen 'accountantseenheid', 'kwaliteitsbeleid' en 'kwaliteitssysteem' nieuw opgenomen ten opzichte van de voorheen geldende verordening. Ook is het begrip 'aanwijzing' in dit artikel gedefinieerd. Het begrip 'aanbeveling' is niet gedefinieerd en komt in de verordening ook niet meer voor. De reden daarvan is dat een gedane aanbeveling veel aanleiding geeft voor discussies tussen getoetste accountantseenheden en de toetser of het toetsingsteam. Dit terwijl het een toetser of een toetsingsteam altijd vrij staat om aan een getoetste accountantseenheid een aanbeveling te doen.

Ten aanzien van het begrip 'kwaliteitssysteem' geldt nog het volgende. Op grond van de NVKS geldt als principe de verplichting om een kwaliteitssysteem te hanteren dat bestaat uit kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Met de toepassing van artikel 27, tweede lid van de NVKS zijn kleinere accountantseenheden vrijgesteld van bepaalde verplichtingen. Daarmee is nadrukkelijk niet beoogd dat deze kleinere accountantseenheden daarmee ook buiten het bereik van deze verordening vallen. De vrijstelling van artikel 27, tweede lid van de NVKS doet er immers niet aan af dat op de accountantseenheid de verplichting rust om de kwaliteit te beheersen. De naleving van die eis vormt dan het onderwerp van de toetsingen die met deze verordening worden geregeld.

Toelichting bij artikel 2

In dit artikel is bepaald dat het bestuur aan de Raad voor Toezicht mandaat, volmacht en machtiging verleent voor de bevoegdheden welke in deze verordening zijn genoemd. Het artikel zelf vormt niet de grondslag voor het mandaat en de volmacht maar schept een verplichting voor het bestuur om het mandaat en de volmacht te verlenen. Het bestuur dient daarvoor een afzonderlijk besluit te nemen. Het tweede lid schept voor het bestuur de verplichting om in het mandaat- en volmachtsbesluit de mogelijkheid tot ondermandaatverlening op te nemen. De Raad voor Toezicht kan niet zijn volledige bevoegdheid ondermandateren. Een ondermandaat dient beperkt te zijn gelet op de taak waarvoor de Raad voor Toezicht juist is ingesteld.

Toelichting bij artikel 3

In het eerste lid is in algemene zin bepaald dat het bestuur de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant beoordeelt. Deze bepaling vindt zijn grond in artikel 3, onderdeel a van de Wet op het accountantsberoep.

Voor de beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van openbaar, intern of overheidsaccountants is in het tweede lid, onderdeel a, bepaald dat het bestuur eenmaal in de zes jaar toetst of het kwaliteitssysteem van een accountantseenheid in opzet en werking voldoet aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19 van de Wet op het accountantsberoep zijn vastgesteld.

Het tweede lid, onderdeel b, heeft betrekking op het ontwikkelingsgesprek ingevoerd. In beginsel vindt het ontwikkelingsgesprek drie jaar voor de toetsing plaats. Een accountantseenheid wordt in beginsel eens in de zes jaar getoetst. Op grond van het vierde lid kan van de hiervoor genoemde termijnen worden afgeweken. De Raad kan besluiten een ontwikkelingsgesprek of een toetsing eerder te laten plaatsvinden of uit te stellen indien bijvoorbeeld een risicoanalyse, een ontwikkelingsgesprek, een nader onderzoek of een toetsing daartoe aanleiding geven. Ook kan in een dergelijk geval worden besloten een nader onderzoek in te stellen. In dit laatste geval kan tevens worden besloten om het nader onderzoek in de plaats van het ontwikkelingsgesprek te laten plaatsvinden.

Voorts geeft het vierde lid de ruimte om een ontwikkelingsgesprek te voeren of een toetsing te verrichten in het eerste jaar van oprichting of instelling van de accountantseenheid of het eerste jaar waarin de accountantseenheid onder de toetsing van de Raad valt.

In het vijfde lid is bepaald dat de NBA in een kwaliteitsbeoordeling in het geheel niet de uitvoering van een wettelijke controle als bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties betreft.

Toelichting bij artikel 3a

In artikel 3a wordt de bevoegdheid geregeld om accountantseenheden aan te wijzen waarmee een ontwikkelingsgesprek zal worden gehouden.

Toelichting bij artikel 4

Dit artikel vormt de grondslag voor het bestuur om jaarlijks informatie op te vragen bij de accountantseenheid. Het bestuur kan daarbij ook gebruik maken van de periodieke evaluaties van het kwaliteitssysteem door de accountantseenheid zelf. Een dergelijke periodieke evaluatie wordt voorgeschreven met de invoering van de NVKS.

In het derde lid is bepaald wie binnen een accountantseenheid verantwoordelijk is voor de aanlevering van de jaarlijkse informatie. In onderdeel b van het derde lid wordt in dat verband degene genoemd die (mede) het dagelijks beleid binnen de accountantseenheid bepaalt. In de praktijk zal dat veelal de kwaliteitsbepaler zijn, gelet op de bepalingen in de NVKS.

In het vierde lid wordt geregeld dat door de NBA vergaarde informatie kan worden gedeeld met de koepelorganisatie waarbij de accountantseenheid is aangesloten of waarvan de accountantseenheid lid is.

Toelichting bij artikel 4a

In dit artikel wordt een grondslag gegeven voor het betrekken van informatie uit interne en externe bronnen. Deze gegevens zijn met een specifiek doel verzameld en zijn vaak herleidbaar tot een geïdentificeerde of identificeerbare accountant. Nu het gaat om een verdere verwerking van persoonsgegevens geldt het bepaalde in artikel 6, vierde lid, van de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG). Uit deze bepaling volgt dat moet worden voorzien in een wettelijke grondslag voor verdere verwerking van gegevens die met een ander niet verenigbaar doel zijn verzameld. In dit artikel is een grondslag opgenomen voor de verdere verwerking van gegevens uit uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven en de Accountantskamer en beslissingen van de NBA Klachtencommissie en de Raad voor Geschillen van de NBA. De Raad kan ook informatie uit bronnen verkrijgen waarvoor geen (aanvullende) wettelijke grondslag hoeft te worden geregeld. De Autoriteit Financiële Markten kan bijvoorbeeld vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verstrekken voor zover deze noodzakelijk zijn voor de vervulling van de taken van de NBA (zie artikel 63e van de Wet toezicht accountantsorganisaties).

Toelichting bij artikel 4b

Dit artikel brengt tot uitdrukking dat de periodieke toetsingen niet uitsluiten dat het bestuur bij een accountantseenheid een thematisch onderzoek, een nader onderzoek, een incidentenonderzoek of een onderzoek naar de niet-naleving van beroepsnormen die voor accountants gelden.

Toelichting bij artikel 5

In dit artikel worden de toetsingen of onderzoeken opgesomd waaraan een verantwoordelijke accountant medewerking moet verlenen. In het tweede lid is de verplichting opgenomen om de informatie te verstrekken die wordt gevraagd met de jaarlijkse monitoringvragenlijst en eventueel de informatie die wordt gevraagd over de periodieke evaluaties van het kwaliteitssysteem door de accountantseenheid zelf. In het derde lid is de verplichting opgenomen om de informatie te verstrekken die nodig is voor de beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant.

Toelichting bij artikel 6

In dit artikel wordt bepaald dat het bestuur de toetsers aanwijst die worden belast met de uitvoering van periodieke toetsingen. Verder kan het bestuur op grond van dit artikel personen aanwijzen die beschikken over de specifieke kwalificaties om thematische of incidentenonderzoeken uit te voeren voor het verrichten van die onderzoeken. Toegevoegd is de bevoegdheid om personen aan te wijzen die namens de NBA ontwikkelingsgesprekken gaan voeren en de bevoegdheid om een nader onderzoek te verrichten. Verder bepaalt dit artikel dat het bestuur belast is met de opleiding van de toetsers.

Toelichting bij artikel 7

Dit artikel bepaalt dat het bestuur een klacht bij de Accountantskamer in kan dienen als bij een beoordeling van de beroepsuitoefening van een accountant feiten of omstandigheden naar voren komen die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, of tot gegrondverklaring van een klacht kunnen leiden.

Toelichting bij artikel 8

Dit artikel bepaalt dat het bestuur vaststelt welke accountantseenheden in een jaar in aanmerking komen voor een toetsing. Hiervoor worden de gegevens gebruikt die jaarlijks op grond van artikel 4 worden opgevraagd. Verder worden op grond van dit artikel nieuwe accountantseenheden geselecteerd en worden in principe accountantseenheden geselecteerd die zes jaar geleden voor het laatst zijn getoetst.

Toelichting bij artikel 9

Dit artikel bepaalt dat de toetsingen en hertoetsingen worden uitgevoerd aan de hand van toetsingsprogramma's welke worden vastgesteld door het bestuur. De toetsingsprogramma's worden op grond van het tweede lid bekendgemaakt aan de leden van de NBA.

Toelichting bij artikel 10

Dit artikel bepaalt dat het bestuur voor elke toetsing of hertoetsing een toetser of een toetsingsteam selecteert. Bij de selectie van een toetser of een toetsingsteam houdt het bestuur rekening met de aard en de omvang van de te toetsen accountantseenheid en feiten of omstandigheden die de objectiviteit van de toetsers aan kunnen tasten.

Toelichting bij artikel 11

Dit artikel bepaalt dat de datum waarop een toetsing of een hertoetsing plaatsvindt, ten minste zes weken van tevoren aan de te toetsen accountantseenheid bekend wordt gemaakt. Verder is in dit artikel een regeling opgenomen voor de vaststelling van een andere toetsingsdatum (lid 2 en 3).

Ook bepaalt dit artikel dat de naam van de toetser of de samenstelling van het toetsingsteam voor de toetsingsdatum bekend wordt gemaakt. Dit is van belang omdat er aanleiding kan bestaan voor de te toetsen accountantseenheid om één of meerdere toetsers te wraken. Onder omstandigheden kan het bijvoorbeeld zo zijn dat een accountantseenheid niet getoetst wenst te worden door een openbaar accountant die is verbonden aan of werkzaam is bij een accountantseenheid die in dezelfde regio dezelfde markt bedient (leden 5 en 6).

Toelichting bij artikel 12

Het eerste lid bepaalt dat een toetsing of een hertoetsing wordt afgerond met een eindoordeel. Op grond van het tweede lid kan een eindoordeel na een toetsing als volgt luiden:

- het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep;
- het kwaliteitssysteem behoeft verbetering en voldoet in opzet of werking op belangrijke onderdelen niet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep; of
- het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking niet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.

In het geval het eindoordeel luidt dat het kwaliteitssysteem niet voldoet, dan is er sprake van zeer ernstige tekortkomingen van het kwaliteitssysteem. In beginsel is dan de indiening van een klacht bij de Accountantskamer de aangewezen weg. In dergelijke gevallen volgt geen verbetertraject in de vorm van een verbeterplan, hetgeen overigens niet betekent dat de accountantseenheid zich niet dient te verbeteren. De accountantseenheid kwalificeert als een risico en zal dus extra worden gemonitord en zo nodig weer snel worden getoetst. In de verordening is de indiening van een tuchtklacht niet als verplichting opgenomen. Er zijn immers omstandigheden denkbaar waarin het niet opportuun is om zonder meer over te gaan tot de indiening van een tuchtklacht.

Een eindoordeel na een hertoetsing kan als volgt luiden:

- het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep; of

- het kwaliteitssysteem voldoet in opzet en werking niet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.

Een eindoordeel na een hertoetsing kan derhalve niet meer luiden dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft. Het stadium waarin een accountantseenheid in het kader van de toetsingen nog verbeteringen door kan voeren op basis van een verbeterplan, ligt in principe alleen na het eindoordeel na de eerste toetsing. Indien de uitkomst van een hertoetsing is dat het kwaliteitssysteem niet voldoet, dan zal in beginsel een advies aan het bestuur worden uitgebracht om een tuchtactie tegen de verantwoordelijke accountant(s) aanhangig te maken.

Bij wijze van een amendement is een vierde lid toegevoegd aan dit artikel. In de huidige regelgeving is het mogelijk dat kantoren waarbij het eindoordeel als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b (ook wel bekend als een B-oordeel), uitsluitend is gebaseerd op het oordeel over de uitvoering van assurance-opdrachten een zeer beperkt verbeterplan opstellen en geen hertoetsing krijgen. Deze mogelijkheid is opgenomen in artikel 12 en 18 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.

De indieners van het amendement hebben in de praktijk geconstateerd dat kantoren die getoetst zijn niet altijd voldoende duidelijkheid krijgen over het oordeel genoemd in het tweede lid, onderdeel b.

De indieners pleiten er dan ook voor om aan het bestuur de verplichting op te leggen om in het geval een B-oordeel uitsluitend is gebaseerd op het oordeel over de uitvoering van assurance-opdrachten door de accountantseenheid, dat expliciet in het eindoordeel te vermelden. Het is daardoor ook duidelijk of er een mogelijkheid bestaat een beroep te doen op artikel 18 van de Verordening op kwaliteitsbeoordelingen.

Toelichting bij artikel 13

Dit artikel regelt de totstandkoming van het toetsingsverslag. Dit verslag wordt in concept opgesteld door de toetser of het toetsingsteam nadat zij eerst op hoofdlijnen de bevindingen met de accountantseenheid hebben besproken. De getoetste accountantseenheid kan op dit conceptverslag schriftelijk commentaar leveren. In dit artikel is tot uitdrukking gebracht dat de toetser of het toetsingsteam reageert op de schriftelijke reactie van de accountantseenheid en deze verwerkt in het definitieve toetsingsverslag als dat naar het oordeel van de toetser of het toetsingsteam nodig is. Daarmee is beoogd aan te geven dat de toetser of het toetsingsteam zich niet 'neer hoeft te leggen' bij een reactie van een getoetste accountantseenheid. De toetser of het toetsingsteam kan volharden in een eerder ingenomen standpunt. De toetser of het toetsingsteam reageert wel op elk relevant onderdeel van de reactie van de getoetste accountantseenheid. Met de verwerking van dit commentaar maken de toetsers het toetsingsverslag definitief.

In het toetsingsverslag neemt de toetser of het toetsingsteam een voorstel voor een eindoordeel op. Ook als het voorstel luidt dat een 'voldoende' eindoordeel moet worden gegeven, kunnen in het conceptverslag toch aanwijzingen worden gegeven voor verbeteringen van het kwaliteitssysteem. In het geval het voorstel luidt dat een 'behoeft verbetering' eindoordeel moet worden gegeven, neemt de toetser of het toetsingsteam in het voorstel aanwijzingen op voor maatregelen ter verbetering van het kwaliteitssysteem. Diezelfde aanwijzingen dienen zij op te nemen als het voorstel luidt om een 'voldoet niet' eindoordeel te geven. Daarnaast wordt bij een dergelijk voorstel de ernst van de geconstateerde tekortkomingen gemotiveerd door de toetser of het toetsingsteam.

Toelichting bij artikel 13a

Dit artikel is ingevoegd bij wege van een amendement. De indieners beoogden daarmee het instrument van de voortgezette toetsing, dat voordien op beleid van de NBA was gebaseerd, een vaste plaats te geven in de verordening.

Toelichting bij artikel 14

In het geval zich over de uitvoering van een toetsing of een hertoetsing een meningsverschil voordoet tussen de toetser(s) en de accountantseenheid, dan doet het bestuur een bindende uitspraak in het geschil.

Toelichting bij artikel 15

Dit artikel regelt de totstandkoming van een eindoordeel. In de eerste plaats bepaalt artikel 15 dat het bestuur bij het tot stand brengen van het eindoordeel de informatie betreft die is opgenomen in het definitieve toetsingsverslag, de schriftelijke reactie van de accountantseenheid en de reactie van de toetser of het toetsingsteam. Het bestuur beperkt zich tot een marginale toetsing van het definitieve toetsingsverslag. Bij de vaststelling van het eindoordeel kan het bestuur gemotiveerd afwijken van het voorstel zoals de toetser of het toetsingsteam dat tot uitdrukking heeft gebracht in het definitieve toetsingsverslag. Als uitgangspunt geldt dat het bestuur het eindoordeel uitbrengt binnen zes weken na ontvangst van het definitieve toetsingsverslag en de schriftelijke reactie van de accountantseenheid. Het bestuur kan die termijn verlengen en stelt de desbetreffende accountantseenheid op de hoogte van die verlenging.

Met ingang van 1 juli 2023 is een nieuw tweede lid ingevoegd op grond van een door een groep leden ingediend amendement. De indieners van het amendement beoogden daarmee duidelijkheid te scheppen voor een getoetste accountantseenheid ten aanzien van de tijd die naar verwachting wordt besteed aan een gedeeltelijke hertoetsing.

Toelichting bij artikel 16

In het geval een eindoordeel luidt dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft en niet voldoet aan de eisen die daaraan gesteld mogen worden, dan dient de desbetreffende accountantseenheid een verbeterplan in. Het bestuur stelt vast wanneer het verbeterplan moet worden ingediend en bepaalt ook wanneer het verbeterplan moet zijn uitgevoerd. In het tweede lid van dit artikel is tot uitdrukking gebracht wat er inhoudelijk van een verbeterplan verwacht wordt.

Het verbeterplan moet worden goedgekeurd door het bestuur. Het bestuur kan wel volstaan met een gedeeltelijke goedkeuring van een verbeterplan. Het bestuur geeft dan aan op welke onderdelen het verbeterplan tekortschiet. De beoordeling van het verbeterplan schort niet de termijn op waarbinnen het kwaliteitssysteem moet zijn verbeterd. Door de koppeling tussen de termijn waarbinnen het kwaliteitssysteem moet zijn verbeterd en het moment waarop de hertoetsing plaats zal vinden (artikel 16, derde lid juncto artikel 17, tweede lid), schort de tijd die het bestuur besteedt aan het beoordelen en goedkeuren van het verbeterplan dan ook evenmin de termijn op waarbinnen een hertoetsing plaats zal vinden.

Toelichting bij artikel 17

Met een hertoetsing na afloop van de termijn waarbinnen het kwaliteitssysteem moet zijn aangepast, wordt geverifieerd of het kwaliteitssysteem daadwerkelijk in overeenstemming is gebracht met de eisen die daaraan gesteld mogen worden. Een hertoetsing vindt plaats na afloop van de termijn waarbinnen het kwaliteitssysteem moet zijn aangepast. Het moment waarop de hertoetsing plaatsvindt is dan ook niet afhankelijk van de wil van de betrokken accountantseenheid.

Toelichting bij artikel 18

Om de kwaliteit van de beroepsuitoefening van accountants te beoordelen, voert de NBA periodiek toetsingen uit van de accountantseenheden waar zij werkzaam zijn. Als het eindoordeel naar aanleiding van een toetsing luidt dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft en in opzet of werking op belangrijke onderdelen niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep, dan vindt een hertoetsing plaats. In de regel vindt de hertoetsing plaats binnen een jaar na het eindoordeel.

In de praktijk van deze toetsingen doet zich echter een situatie voor die aanleiding geeft om in die bijzondere situatie af te zien van een hertoetsing. Het gaat hierbij om de situatie waarbij een accountantseenheid is getoetst en alleen de uitvoering van assurance-opdrachten grond heeft opgeleverd voor een eindoordeel in de zin van artikel 12, tweede lid, onderdeel b, van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen. Dit eindoordeel luidt dat het kwaliteitssysteem verbetering behoeft en op belangrijke onderdelen in opzet of werking niet voldoet aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.

Met name voor kleinere accountantseenheden kan een dergelijk oordeel aanleiding zijn om verder af te zien van de uitvoering van assurance-opdrachten en voortaan alleen nog maar aan assurance verwante opdrachten uit te voeren. Als de accountantseenheid dat schriftelijk verklaart, is een hertoetsing niet op zijn plaats. Die verklaring wordt dan gezien als het verbeterplan. De hertoetsing zou immers alleen een verificatie inhouden van de verklaring dat geen assurance-opdrachten meer worden uitgevoerd. In een dergelijke situatie wordt een accountantseenheid weer opgenomen in de reguliere toetsingscyclus (in beginsel eens in de zes jaar). Wel moet uit de jaarlijkse monitoringsvragenlijst ook blijken dat de accountantseenheid geen assurance-opdrachten meer uitvoert.

Met artikel 18, wordt verder tot uitdrukking gebracht dat in deze situatie het bestuur in het eindoordeel geen termijn stelt waarbinnen het kwaliteitssysteem dient te worden aangepast en moet voldoen aan het bepaalde bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep.

Toelichting bij artikel 19

Dit artikel bepaalt dat het bestuur aan de hand van een vooraf vastgesteld thema onderzoeken uit kan voeren bij accountantseenheden. In het geval het bestuur besluit tot een themaonderzoek, dient het een aantal zaken vooraf vast te stellen. Zo stelt het bestuur onder andere vast bij welke accountantseenheden een themaonderzoek wordt uitgevoerd. Naar aanleiding van een uitgevoerd themaonderzoek stelt het bestuur een verslag vast. Het bestuur kan over het verslag een mededeling doen. In een dergelijke mededeling worden alleen geanonimiseerde gegevens opgenomen.

Toelichting bij artikel 20

Dit artikel vormt de grondslag voor een (mede) op risico gerichte benadering van de toetsingen. Een accountantseenheid kan op basis van risico-indicatoren aan een nader onderzoek worden onderworpen.

Toelichting bij artikel 21

Signalen uit het maatschappelijk verkeer, bijvoorbeeld uit de pers, kunnen aanleiding vormen om nader onderzoek te verrichten naar een individuele accountant of een accountantseenheid. Een signaal uit het maatschappelijk verkeer zal in de regel niet voldoende zijn om een klacht bij de Accountantskamer in te dienen. Een incidentenonderzoek moet uitwijzen of de indiening van een klacht is aangewezen en, zo dat het geval is, daarvoor de grondslag vormen.

Toelichting bij artikel 22

Het onderzoek dat met dit artikel wordt geregeld, is een onderzoek in het geval sprake is van een redelijk vermoeden van niet-naleving van voor accountants geldende beroepsnormen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een onderzoek in het geval sprake is van een vermoeden dat een accountant ten onrechte niet als openbaar accountant is geregistreerd. Een dergelijk onderzoek onderscheidt zich van een incidentenonderzoek zoals dat in deze verordening is genoemd, doordat het hier bedoelde onderzoek een aanleiding kan zijn om een toetsingstraject in te zetten, terwijl een incidentenonderzoek juist is bedoeld om te onderzoeken of er aanleiding kan zijn om een klacht bij de accountantskamer in te dienen.

Toelichting bij artikel 23 en 24

Artikel 23 regelt de gevallen waarin informatie over een accountantsorganisatie wordt verstrekt aan de AFM.

Artikel 24 is per 1 januari 2022 vervallen. Dat artikel bepaalde dat indien uit een thematisch onderzoek of een incidentenonderzoek door de NBA informatie blijkt die duidt op een ernstige overtreding van de bij of krachtens de Wta gestelde voorschriften door een accountantsorganisatie, een beleidsbepaler, een medebeleidsbepaler of een externe accountant, de NBA die informatie aan de AFM verstrekt. Het vervallen van dit artikel wil niet zeggen dat de NBA in dergelijke gevallen de bedoelde informatie niet zal verstrekken aan de AFM. De NBA zal op basis van artikel 25 van de Wet op het accountantsberoep en

hetgeen de NBA en de AFM eventueel in een convenant vastleggen, beoordelen of de desbetreffende informatie aan de AFM verstrekt kan worden. Artikel 25 van de Wet op het accountantsberoep bepaalt dat de NBA vertrouwelijke informatie die wordt verkregen bij de uitoefening van de wettelijke taken kan verstrekken aan de AFM als deze informatie voor de AFM nodig is om de taken te vervullen die de AFM zijn gesteld met de Wta of de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Toelichting bij artikel 25

Dit artikel bevat in algemene zin de bevoegdheid van het bestuur om aan een accountantseenheid een vrijstelling te verlenen van een toetsing, een hertoetsing of een thematisch onderzoek. Verder bevat dit artikel de grondslag om een verleende vrijstelling eenmalig te verlengen.

Toelichting bij artikel 26

In dit artikel is een verdere uitwerking gegeven aan de vrijstellingsregeling zoals die op toetsingen en hertoetsingen wordt toegepast. Een accountantseenheid kan in omstandigheden verkeren waarbij het niet opportuun is om een toetsing uit te voeren. De omstandigheden die aanleiding kunnen zijn om tijdelijk van een toetsing af te zien, zijn opgenomen in het tweede lid. Een voorbeeld van een omstandigheid die ertoe leidt dat tijdelijk wordt afgezien van een toetsing, is die waarbij er in de opbouwfase van een accountantseenheid nog geen of weinig afgeronde dossiers zijn. In een dergelijke situatie zou een toetsing een onvoldoende representatief beeld opleveren van de werking van het kwaliteitssysteem van een accountantseenheid. In dergelijke gevallen bestaat de mogelijkheid van een tijdelijke vrijstelling. Het gaat er bij deze tijdelijke vrijstelling om, dat het aantal afgeronde opdrachten in de opbouwfase van een accountantseenheid te beperkt is om een representatief beeld te krijgen van het kwaliteitssysteem. Afgezien van de vrijstelling waarop een beroep kan worden gedaan als een accountantseenheid zich in een 'afbouwfase' bevindt, kan deze vrijstellingsmogelijkheid dus geen grond vormen voor de verlening van een tijdelijke vrijstelling als sprake is van een kleine accountantseenheid met een beperkt aantal opdrachten.

Ook kan bijvoorbeeld een tijdelijke vrijstelling worden verleend wanneer het aannemelijk is dat een accountantseenheid binnen afzienbare tijd ophoudt te bestaan. Een tijdelijke vrijstelling wordt verleend voor ten hoogste een jaar.

Toelichting bij artikel 27

In dit artikel is de kern van de nieuwe regeling opgenomen die geldt voor de accreditatie door de NBA van koepelorganisaties. De accreditatie beoogt dubbele toetsingen te voorkomen van accountantseenheden die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie. Daarvoor is in de verordening als uitgangspunt opgenomen dat accountantseenheden zijn vrijgesteld van toetsingen zolang zij (tevens) binnen het bereik van toetsingen door een geaccrediteerde koepelorganisatie vallen.

De regeling in dit artikel is aanzienlijk uitgebreid ten opzichte van de regeling zoals die voor de invoering van deze verordening gold.

In de eerste plaats is een regeling opgenomen voor het tussentijds beëindigen van de accreditatie (lid 5). De omstandigheden die aanleiding kunnen geven voor een dergelijke tussentijdse beëindiging zijn (limitatief) opgesomd. In de eerste plaats geldt daarvoor dat de accreditatie kan worden beëindigd als de koepelorganisatie niet langer voldoet aan de eisen die bij of krachtens deze verordening zijn gesteld. De accreditatie kan ook worden beëindigd als een geaccrediteerde koepelorganisatie op een zodanig negatieve wijze in de publiciteit komt dat voortzetting van de accreditatie in redelijkheid niet langer van de NBA kan worden verlangd of de koepelorganisatie fuseert met een organisatie waaraan niet een accreditatie is verleend.

Verder is een regeling opgenomen voor het geval het bestuur besluit om een accreditatie na een langdurige relatie met een geaccrediteerde koepelorganisatie niet opnieuw te verlenen (lid 6). In een dergelijk geval wordt, nadat is besloten de accreditatie niet opnieuw te verlenen, de eerder verleende accreditatie van rechtswege met een jaar verlengd. De achtergrond daarvan is, dat als een accreditatie meerdere keren

opnieuw is verlengd, rekening moet worden gehouden met de belangen van een koepelorganisatie. Met de verlenging van rechtswege wordt een termijn geboden waarin een geaccrediteerde koepelorganisatie die niet opnieuw een accreditatie zal verkrijgen, de bedrijfsvoering aan kan passen.

Dit laat overigens onverlet dat de afwijzing van een verzoek tot accreditatie of de beëindiging van een accreditatie moet worden gezien als een besluit in de zin van artikel 1:3 van de Algemene wet bestuursrecht. Tegen een dergelijk afwijzing kan een belanghebbende dan ook de bestuursrechtelijke rechtsmiddelen van rechtsbescherming aanwenden.

Ook is in dit artikel een regeling opgenomen waarin is opgesomd welke categorieën van voorschriften het bestuur aan een accreditatie kan verbinden (lid 7). Deze regeling laat onverlet dat het bestuur ook nog een (uitvoerings)overeenkomst met een geaccrediteerde koepelorganisatie af kan sluiten.

Ten slotte is in de leden 8 tot en met 11 vastgelegd welke informatie een geaccrediteerde koepelorganisatie aan het bestuur verstrekt.

Toelichting bij artikel 27a

(Vervallen)

Toelichting bij artikel 28

Dit artikel bepaalt dat de kosten van een accreditatie worden gedragen door de koepelorganisatie. De door te bereken kosten worden vastgelegd in de Verordening op de kosten kwaliteitsbeoordelingen.

Toelichting bij artikel 29

In dit artikel is als uitgangspunt genomen dat de accountantseenheden die lid zijn van, of aangesloten zijn bij een geaccrediteerde koepelorganisatie, zijn vrijgesteld van toetsingen door de NBA.

Om te kunnen beoordelen of de door de koepelorganisatie uitgevoerde toetsingen of hertoetsingen gelijkwaardig zijn aan de toetsingen of hertoetsingen zoals die door de NBA worden uitgevoerd, is in het tweede lid de mogelijkheid opgenomen om bij een accountantseenheid die lid is van een geaccrediteerde koepelorganisatie een beoordeling uit te voeren van de door de koepelorganisatie uitgevoerde toetsing of hertoetsing. Die beoordeling heeft de vorm van een door de NBA uitgevoerde toetsing, maar dat begrip is in dit lid bewust niet gebruikt. De reden daarvan is, dat de NBA aan een dergelijke beoordeling geen kosten verbindt voor de betrokken accountantseenheid. Uit het gebruik van het begrip 'toetsing' zou kunnen worden afgeleid dat er aan de beoordeling wel kosten zijn verbonden.

Op de vrijstelling zoals die in het eerste lid is opgenomen, geldt een aantal uitzonderingen.

In de eerste plaats kan het bestuur de vrijstelling buiten toepassing laten als uit een toetsing van een accountantseenheid door een koepelorganisatie blijkt dat het kwaliteitssysteem in opzet of werking niet voldoet aan de eisen die daaraan gesteld mogen worden. Het bestuur kan dan beoordelen of het zelf een toetsing uit zal voeren of mogelijk zelfs een tuchtklacht in zal dienen.

Datzelfde geldt voor de situatie waarin uit een hertoetsing van een accountantseenheid door een koepelorganisatie blijkt dat het kwaliteitssysteem in opzet of werking niet voldoet aan de eisen die daaraan gesteld mogen worden.

Accountantseenheden die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie, zijn vrijgesteld van een toetsing zolang het bestuur nog niet heeft beslist op een accreditatieverzoek van die koepelorganisatie (lid 4).

Accountantseenheden die een verzoek tot aansluiting bij een al geaccrediteerde koepelorganisatie hebben ingediend, zijn gedurende de behandeling van dat verzoek eveneens vrijgesteld van een toetsing door het bestuur (lid 5). Dat geldt echter niet als aan de accountantseenheid vóór de indiening van dat verzoek op grond van artikel 11, eerste lid al een concrete datum bekend is gemaakt waarop de toetsing plaats zal vinden (lid 7). De vrijstelling is evenmin van toepassing als uit het overleg zoals bedoeld in artikel 27a, tweede

lid volgt dat het bestuur van de NBA de meest aangewezen partij is om zo snel mogelijk een toetsing uit te voeren bij de accountantsorganisatie. Het bestuur zal de vrijstelling die in principe geldt tijdens de behandeling van de aanvraag van het lidmaatschap van de koepelorganisatie buiten toepassing kunnen laten. Is de koepelorganisatie de meest geschikte partij om de toetsing uit te voeren, dan geldt de vrijstelling natuurlijk wel (lid 6).

In de leden 4 en 5 wordt uitsluitend het begrip 'toetsing' gebruikt. Daarmee wordt tot uitdrukking gebracht dat de regelingen niet gelden als een accountantseenheid vóór de bedoelde aanvragen al is aangewezen voor een hertoetsing. De aanwijzing voor een hertoetsing blijkt uit het daaraan voorafgaande eindoordeel. Als er nog geen datum is vastgesteld voor een hertoetsing, kan dus niet gezegd worden dat er geen aanwijzing is geweest voor een hertoetsing.

Toelichting bij artikel 30

Dit artikel regelt de geheimhouding van de gegevens welke zijn verkregen in het kader van een toetsing. Van deze gegevens kan geen ander gebruik worden gemaakt dan is bepaald in deze verordening, tenzij bij wet anders is bepaald.

Toelichting bij artikel 31

Dit artikel bepaalt dat het bestuur beslissingsbevoegd is in geschillen die procedureel van aard zijn.

Toelichting bij artikel 31a

Hierin wordt het overgangsrecht geregeld. Dit is nodig om duidelijkheid te geven over de gevolgen van de invoering van 'Toetsing op nieuwe leest'.

Toelichting bij artikel 32

Met dit artikel wordt de verordening die eerder betrekking had op de kwaliteitsbeoordelingen ingetrokken.

Toelichting bij artikel 33

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze verordening en de citeertitel van de verordening.

Verordening op de ledengroepen

Opschrift

Hoofdstuk 1 Algemene bepalingen

Hoofdstuk 2 De werkwijze van een ledengroep

Hoofdstuk 3 De werkwijze van een ledengroepbestuur

Hoofdstuk 4 De voorzitter en plaatsvervangend voorzitter van het ledengroepbestuur

Hoofdstuk 5 De afgevaardigde uit ledengroepbestuur

Hoofdstuk 6 De financiën van de ledengroep

Hoofdstuk 7 Overgangsrecht

Hoofdstuk 8 Slotbepalingen

Opschrift

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op de artikelen 5, eerste lid, 16, eerste lid, 17, derde lid en 19, tweede lid, aanhef en onderdeel e, van de Wet op het accountantsberoep;

Stelt de volgende verordening vast: (Zie Algemene toelichting)

Hoofdstuk 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

- *aan assurance verwante opdrachten*: omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;
- *accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet;
- *accountant in business*: accountant die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;
- *accountantsafdeling*: organisatorische eenheid binnen een organisatie waar een accountant een assurance of aan assurance verwante opdracht uitvoert in opdracht van deze organisatie;
- *accountantskantoor*: organisatie waar een accountant een assurance of aan assurance verwante opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever;
- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- *accountantspraktijk*: accountantskantoor of accountantsorganisatie;
- *afgevaardigde*: afgevaardigde als bedoeld in artikel 17, derde lid, van de wet;
- *assurance-opdracht*: assurance-opdracht, bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *begroting*: begroting als bedoeld in artikel 28 van de wet;
- *contributiegroep*: contributiegroep als bedoeld in artikel 2 van de Algemene contributieverordening;
- *intern accountant*: accountant, niet zijnde een overheidsaccountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling;
- *ledengroep*: een ledengroep als bedoeld in artikel 16, eerste lid, van de wet;
- *ledengroepbestuur*: bestuur van een ledengroep als bedoeld in artikel 17, eerste lid, van de wet;
- *ledengroepvergadering*: vergadering van leden van een ledengroep;
- *ledenvergadering*: ledenvergadering als bedoeld in artikel 4 van de wet;
- *ontwerpbegroting*: ontwerpbegroting als bedoeld in artikel 28 van de wet;
- *openbaar accountant*: accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- *overheid*: entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan de overheidsaccountant is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van de NBA aangewezen entiteiten;
- *overheidsaccountant*: a. accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst; b. accountant die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de accountant die aan deze controle direct leiding geeft;
- *wet*: Wet op het accountantsberoep.

Artikel 2

- 1 Er is een ledengroep van openbaar accountants waarin de accountants zijn verenigd welke zijn ingedeeld in de contributiegroep voor openbaar accountants.
- 2 Er is een ledengroep van intern en overheidsaccountants waarin de accountants zijn verenigd welke zijn ingedeeld in de contributiegroep voor intern en overheidsaccountants.
- 3 Er is een ledengroep van accountants in business waarin de accountants zijn verenigd welke zijn ingedeeld in de contributiegroep voor accountants in business. (Zie T2)

Artikel 3

- 1 Bij de inwerkingtreding van deze verordening en vervolgens bij iedere tussentijdse wijziging van de aard van de werkzaamheden van een accountant of de functie die een wijziging van de indeling in een ledengroep met zich brengt, wordt door het bestuur vastgesteld tot welke ledengroep een accountant behoort.
- 2 Ten aanzien van een accountant die in de loop van een kalenderjaar in het accountantsregister wordt ingeschreven, geschiedt de indeling in een ledengroep voor de eerste maal per de datum van de inschrijving in het accountantsregister.
- 3 Indien de aard van de werkzaamheden van een accountant tot een indeling in meerdere ledengroepen aanleiding kan geven, geschiedt de indeling in de ledengroep welke correspondeert met de contributiegroep waarvoor de hoogste contributie geldt.
- 4 Een wijziging van een indeling in een ledengroep geschiedt op basis van een schriftelijke opgave door de accountant dan wel elektronisch doorgevoerde mutatie in de ledenadministratie, betreffende de aard van de werkzaamheden of de functie van de accountant.
- 5 Een wijziging van de indeling in een ledengroep geschiedt per de eerste dag van de maand waarin de wijziging die aanleiding geeft tot indeling in een andere ledengroep zich heeft voorgedaan, mits deze is doorgegeven binnen drie weken nadat deze heeft plaatsgevonden. Wijzigingen die niet binnen drie weken zijn doorgegeven, geschieden per de eerste dag van de maand volgend op het doorgeven van de wijziging. (zie T3)

Hoofdstuk 2 De werkwijze van een ledengroep

Artikel 4

- 1 Een ledengroepbestuur roept een ledengroepvergadering zo dikwijls bijeen als het zulks nodig acht doch minstens een keer per jaar of op verzoek van ten minste 1% van de leden van de ledengroep, of, indien dit lager is, ten minste vijftig leden van een ledengroep.
- 2 De bijeenkomst van een ledengroepvergadering is openbaar.
- 3 Een ledengroepbestuur kan besluiten een bijeenkomst van een ledengroepvergadering geheel of gedeeltelijk via elektronische communicatiemiddelen te laten plaatsvinden. (Zie T4)

Artikel 5

- 1 De oproeping tot een bijeenkomst van een ledengroepvergadering geschiedt ten minste veertien dagen tevoren door toezending aan de leden van een ledengroep van een agenda, onder vermelding van plaats, dag en aanvangsur van de vergadering.
- 2 De agenda en bijbehorende stukken worden zoveel mogelijk digitaal beschikbaar gesteld.
- 3 In spoedeisende gevallen ter beoordeling van een ledengroepbestuur kan de in het eerste lid genoemde termijn worden bekort, met dien verstande dat de termijn van oproeping ten minste vijf werkdagen is. (Zie T5)

Artikel 6

- 1 Een ledengroepvergadering neemt beslissingen bij meerderheid van stemmen. Blanco stemmen worden hierbij geacht niet te zijn uitgebracht.
- 2 Bij staking van stemmen over personen beslist het lot.
- 3 Stemmingen over personen zijn geheim. (Zie T6 tot en met T8)

Artikel 7

(Vervallen)

Artikel 8

- 1 Ieder lid van een ledengroep kan één stem uitbrengen.
- 2 Een lid van een ledengroep kan aan een ander lid van een ledengroep volmacht verlenen tot het uitbrengen van zijn stem in een bijeenkomst van een ledengroepvergadering. Een lid van een ledengroep kan voor ten hoogste drie andere leden van een ledengroep een stem uitbrengen. Leden van een ledengroepbestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden. (Zie T6 tot en met T8)

Hoofdstuk 3 De werkwijze van een ledengroepbestuur

Artikel 9

- 1 Een ledengroepbestuur bestuurt de ledengroep.
- 2 Een ledengroepbestuur kan werk- en overleggroepen instellen.
- 3 Het bestuur raadpleegt een ledengroepbestuur over de kandidaten die aan het bestuur worden voorgedragen door een commissie die is belast met de voorselectie van kandidaten die door het bestuur aan de ledenvergadering worden aanbevolen. Het bestuur betreft de reactie van een ledengroepbestuur bij de besluitvorming over de aanbeveling van een kandidaat aan de ledenvergadering. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 Het aantal leden van het ledengroepbestuur wordt door de ledengroepvergadering bepaald, doch bedraagt ten hoogste zeven.
- 2 Een ledengroepbestuur bevordert dat het ledengroepbestuur een evenwichtige afspiegeling van de ledengroep vormt. (Zie T10)

Artikel 11

- 1 Het lidmaatschap van een ledengroepbestuur is onverenigbaar met: (Zie T11)
 - a het lidmaatschap van het College van Beroep voor het bedrijfsleven;
 - b het lidmaatschap van de accountantskamer;
 - c het lidmaatschap van de Klachtencommissie;
 - d het lidmaatschap van de Raad voor Geschillen;
 - e het lidmaatschap van de Raad voor Toezicht;
 - f het lidmaatschap van het Adviescollege voor Beroepsreglementering; en
 - g een dienstverband met de NBA.
- 2 Een lid van het ledengroepbestuur laat niet toe dat de uitoefening van zijn functie als lid van het ledengroepbestuur wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde of dat de schijn daarvan wordt gewekt.

Artikel 12

- 1 Het ledengroepbestuur neemt beslissingen en besluiten bij meerderheid van stemmen.
- 2 De leden van het ledengroepbestuur stemmen zonder last.
- 3 Een stemming in een vergadering van het ledengroepbestuur is ongeldig, indien niet ten minste de helft van het aantal zittinghebbende leden eraan heeft deelgenomen.
- 4 Ook buiten de vergadering kunnen besluiten worden genomen, mits alle bestuursleden zijn geraadpleegd en zich niet tegen het voorgestelde besluit hebben verklaard. Op deze wijze genomen besluiten worden in de notulen van de eerstvolgende bestuursvergadering opgenomen. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 Kandidaten voor de te vervullen vacatures in het ledengroepbestuur kunnen worden aanbevolen, zowel door het ledengroepbestuur als door ten minste 1% van de leden van de ledengroep, of, indien dit lager is, ten minste vijftig leden van een ledengroep.
- 2 Het ledengroepbestuur deelt de namen van de door hem aanbevolen kandidaten aan de ledengroep mede ten minste zes weken voor de datum van de bijeenkomst van de ledengroepvergadering.
- 3 De namen van de door leden van een ledengroep aanbevolen kandidaten worden uiterlijk drie weken voor de datum van de bijeenkomst van de ledengroepvergadering bij het ledengroepbestuur ingediend. (Zie T13)

Artikel 14

- 1 Het ledengroepbestuur vermeldt bij de agenda voor de bijeenkomst van de ledengroepvergadering de namen van de door hem of door leden aanbevolen kandidaten.
- 2 Op niet aanbevolen personen kunnen geen geldige stemmen worden uitgebracht. (Zie T14)

Artikel 15

- 1 Het ledengroepbestuur wordt bij de uitoefening van zijn taken bijgestaan door een secretaris.
- 2 De secretaris van het ledengroepbestuur is onder andere belast met het voorbereiden van de vergaderingen van het ledengroepbestuur en het opstellen van de agenda van het ledengroepbestuur.
- 3 De secretaris woont in die hoedanigheid de vergadering van het ledengroepbestuur bij en heeft daarin een adviserende stem. (Zie T15)

Hoofdstuk 4 De voorzitter en plaatsvervangend voorzitter van het ledengroepbestuur

Artikel 16

- 1 Een ledengroepbestuur heeft een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter.
- 2 De voorzitter van een ledengroepbestuur, dan wel bij zijn afwezigheid de plaatsvervangend voorzitter, bekleedt tijdens de vergaderingen van het ledengroepbestuur en de bijeenkomst van de ledengroepvergadering het voorzitterschap. (Zie T16)

Artikel 17

- 1 De voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter van een ledengroepbestuur, worden jaarlijks door het ledengroepbestuur uit het midden van het ledengroepbestuur benoemd.
- 2 De voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter van het ledengroepbestuur zijn terstond herbenoembaar.
- 3 Het ledengroepbestuur van de ledengroep van openbaar accountants benoemt, in het geval de voorzitter van het bestuur een Registeraccountant is, een Accountant-Administratieconsulent tot voorzitter van het ledengroepbestuur en vice versa. (Zie T17)

Hoofdstuk 5 De afgevaardigde uit ledengroepbestuur

Artikel 18

- 1 Een ledengroepbestuur benoemt uit zijn midden een afgevaardigde.
- 2 De afgevaardigde is lid van de ledengroep.
- 3 In het geval bij het bestuur, gelet op de antecedenten van de door het ledengroepbestuur benoemde afgevaardigde, gegronde vrees bestaat dat de afgevaardigde zal handelen of nalaten in strijd met wettelijke voorschriften, de accountant betreffende, of dat zijn benoeming op andere wijze de eer van de stand van accountants zal schaden, spreekt het bestuur zich uit tegen de benoeming van de afgevaardigde.

- 4 In het geval het bestuur zich uitspreekt tegen de benoeming van een afgevaardigde, wordt de benoeming geacht niet te hebben plaatsgevonden. (Zie T18)

Hoofdstuk 6 De financiën van de ledengroep

Artikel 19

- 1 Een ledengroepbestuur dient uiterlijk op 2 januari van een jaar bij het bestuur een plan van voorgenomen activiteiten in, tezamen met een raming van de daarmee gemoeide uitgaven, met betrekking tot jaar volgend op het jaar waarin voorgenomde dag valt.
- 2 Een ledengroepbestuur dient uiterlijk op 2 januari van een jaar bij het bestuur een herzien plan van voorgenomen activiteiten in, tezamen met een herziene raming van de daarmee gemoeide uitgaven, met betrekking tot het jaar waarin voorgenomde dag valt.
- 3 Op basis van een plan van voorgenomen activiteiten en een raming van de uitgaven als bedoeld in het eerste lid, kent het bestuur aan het ledengroepbestuur een budget toe ten bate van de voorgenomen activiteiten, welk budget als onderdeel van een ontwerpbegroting ter vaststelling aan de ledenvergadering wordt voorgelegd.
- 4 Op basis van een herzien plan van voorgenomen activiteiten en een herziene raming als bedoeld in het tweede lid, kan het bestuur aan het ledengroepbestuur een herzien budget toekennen ten bate van de voorgenomen activiteiten, welk herzien budget als onderdeel van een herziene versie van de ontwerp-begroting ter vaststelling aan de ledenvergadering wordt voorgelegd.
- 5 Een budget of een herzien budget van een ledengroep als onderdeel van een door de ledenvergadering vastgestelde begroting, geldt als een vastgesteld budget respectievelijk een herzien budget voor een ledengroep in het geval de begroting ongewijzigd wordt vastgesteld ten opzichte van de ontwerp-begroting.
- 6 Wijzigingen door de ledenvergadering aangebracht in het budget van een ledengroep als onderdeel van een vastgestelde begroting, gelden als een gewijzigd vastgesteld budget van een ledengroep.
- 7 Indien de ledenvergadering een begroting voor een jaar vaststelt welke niet verbijzonderd afwijkt van de ontwerp-begroting voor het overeenkomstige jaar, is het bestuur bevoegd het budget of het herziene budget van een ledengroep dienovereenkomstig te herzien.
- 8 Het eerste lid wordt voor het eerst toegepast met betrekking tot de begroting voor het jaar 2015.
- 9 Het tweede lid wordt voor het eerst toegepast met betrekking tot de herziene begroting voor het jaar 2014. (Zie T19)

Hoofdstuk 7 Overgangsrecht

Artikel 20

(Vervallen)

Hoofdstuk 8 Slotbepalingen

Artikel 21

- 1 Deze verordening treedt in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot 1 juli 2013.
- 2 Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening op de ledengroepen. (Zie T21)

Regelgeving-technische informatie					
Betreft	Artikel	Besluit	Goedkeuring	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Nieuwe regeling		24-6-2013	19-08-2013 (FM /2013/1294M)	Stcrt. 2013, 23900	1-7-2013
Wijziging	1 en 7	16-12-2013	20-12-2013 (FM /2013/2268 M)	Stcrt. 2014, 171	1-1-2014
Wijziging	1, 9 en 18	17-05-2016	13 juni 2016 (2016-0000076786)	Stcrt. 2016, 31299	18-06-2016
Wijziging	1	19-06-2017	11 juli 2017 (2017-0000131958)	Strct. 2017,40915	1-1-2018

Toelichting Verordening op de ledengroepen

Algemene toelichting

Artikelsgewijze toelichting

Algemene toelichting

De toelichting op de Verordening op de ledengroepen heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de Verordening op de ledengroepen van 16 december 2013.

Al vóór de invoering van de Wet op het accountantsberoep (Wab) hebben de gezamenlijke besturen van het NIVRA en de NOvAA ledengroepen ingesteld en de besturen van deze ledengroepen benoemd. De instelling van deze ledengroepen vloeide voort uit het fusievoorstel zoals dat op 16 december 2009 door de ledenvergaderingen van beide beroepsorganisaties is aanvaard. De invoering van de Wab maakt echter nog niet dat deze ledengroepen ook dezelfde positie hebben als de ledengroepen zoals deze in de Wab zijn genoemd. Daarvoor is noodzakelijk dat de ledengroepen bij een door de ledenvergadering van de NBA vast te stellen verordeningen worden ingesteld. Deze ontwerpverordening is dan ook opgesteld met als doel de reeds actieve ledengroepen te 'transformeren' tot de ledengroepen zoals deze in de Wab zijn genoemd.

In deze ontwerpverordening zijn zoveel mogelijk de bepalingen in het fusievoorstel overgenomen. Verder is voor de orde in een bijeenkomst van een ledengroepvergadering en een vergadering van een leden-groepbestuur grotendeels aangesloten bij hetgeen de Wab bepaalt over de orde in de bijeenkomst van een ledenvergadering en een bijeenkomst van het NBA-bestuur. Afwijkingen zijn er echter ook. Zo wordt bijvoorbeeld, anders dan dit geldt voor het NBA-bestuur, voorgesteld om een ledengroepbestuur uit zijn midden een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter aan te laten wijzen.

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij artikel 1

Dit artikel bevat de definities van de gebruikte begrippen.

Toelichting bij artikel 2

Met dit artikel worden drie ledengroepen ingesteld: een ledengroep van openbaar accountants, een leden-groep van intern en overheidsaccountants en een ledengroep van accountants in business. In dit artikel is verder tot uitdrukking gebracht dat een accountant wordt ingedeeld in de ledengroep welke correspondeert met de contributiegroep waarin de accountant is ingedeeld.

Toelichting bij artikel 3

Dit artikel regelt de indeling in de verschillende ledengroepen. Met inachtneming van het uitgangspunt dat de indeling in een ledengroep gelijk is aan de indeling in een contributiegroep, wordt een accountant op grond van het eerste lid bij de inwerkingtreding van deze verordening door het bestuur ingedeeld in de ledengroep die correspondeert met de contributiegroep waarin de accountant bij de inwerkingtreding van deze verordening is ingedeeld. Een tussentijdse wijziging van de aard van de werkzaamheden van een accountant kan tot een indeling in een andere contributiegroep en de daarmee corresponderende ledengroep aanleiding geven.

Accountants die in de loop van een kalenderjaar in het accountantsregister worden ingeschreven, worden bij hun inschrijving ingedeeld in een ledengroep die correspondeert met de contributiegroep waarin zij bij inschrijving worden ingedeeld.

Evenals voor de toepassing van de Algemene contributieverordening 2013, kan de aard van de werkzaamheden van een accountant aanleiding zijn om hem in meer dan één ledengroep in te delen. Uit de Wab

volgt echter dat indeling in meer dan één ledengroep niet mogelijk is. Daarom is ervoor gekozen om, evenals dat voor de contributie gebeurt, een accountant die in meerdere ledengroepen kan worden ingedeeld, in te delen in de ledengroep die correspondeert met de contributiegroep waarvoor de hoogste contributie geldt. Een accountant die derhalve zowel in de ledengroep van openbaar accountants, als in de ledengroep van accountants in business kan worden ingedeeld, wordt voor de toepassing van de verordening op de ledengroepen ingedeeld in de ledengroep van openbaar accountants. Evenals bij de toepassing van de Algemene contributieverordening 2013, geschiedt de indeling in een ledengroep op basis van gegevens die door een accountant aan de NBA worden doorgegeven. Het bestuur hoeft de wijziging zoals deze door een accountant wordt doorgegeven niet noodzakelijk te volgen. Er kan een controle plaatsvinden op onder andere de consistentie en de juistheid van de doorgegeven wijziging.

Evenals in de Algemene Contributieverordening 2013 mogelijk is gemaakt, kan maandelijks een wisseling van ledengroep plaatsvinden. Met het vijfde lid wordt aangegeven dat een indeling in een ledengroep – evenals dat bij de indeling in contributiegroepen mogelijk is – met terugwerkende kracht kan geschieden. Vanzelfsprekend kunnen stemrechten in een ledengroepvergadering die heeft plaatsgevonden na de datum waarop de wijziging (met terugwerkende kracht) ingaat en de datum waarop de wijziging wordt doorgegeven, niet met terugwerkende kracht worden uitgeoefend.

Toelichting bij artikel 4

Dit artikel is per 1 januari 2022 gewijzigd. Met de wijziging vervalt in de eerste plaats de eis dat een leden-groepbestuur ten minste eenmaal per jaar een ledengroepvergadering bijeen roept. Het ledengroepbestuur kan door deze wijziging zelf in noodzakelijke gevallen beslissen een ledengroepvergadering bijeen te roepen en hoeft een ledengroepvergadering niet louter meer bijeen te roepen om te voldoen aan de voordien geldende eis in de verordening. Een noodzakelijk geval is bijvoorbeeld als er een benoeming van een lid van het ledengroepbestuur plaats moet vinden.

In de tweede plaats wordt nu in de verordening vastgelegd dat een ledengroepbestuur een ledengroepvergadering geheel of gedeeltelijk via elektronische communicatiemiddelen plaats kan laten vinden. De NBA interpreteerde de wet al zo, dat er geen belemmeringen zijn om een ledengroepvergadering via elektronische communicatiemiddelen plaats te laten vinden, maar de mogelijkheid wordt nu ook in de verordening vastgelegd. De mogelijkheid om ledengroepvergaderingen achter gesloten deuren te laten plaatsvinden komt daarmee te vervallen. De bepaling had geen praktische betekenis.

Toelichting bij artikel 5

Dit artikel bevat de procedurevoorschriften voor de bijeenroeping van een ledengroepvergadering. De termijn daarvoor bedraagt veertien dagen, maar kan in spoedeisende gevallen worden bekort tot vijf werkdagen. De vergaderstukken voor de bijeenkomst van een ledengroepvergadering worden zoveel als mogelijk digitaal ter beschikking gesteld.

Toelichting bij artikel 6 tot en met 8

Deze artikelen bevatten procedurevoorschriften over de wijze waarop in een bijeenkomst van een leden-groepvergadering wordt gestemd. Deze artikelen corresponderen met de artikelen 8 tot en met 10 van de Wab. Deze verordening maakt het mogelijk dat in een bijeenkomst van een ledengroepvergadering bij volmacht wordt gestemd. Leden van het ledengroepbestuur kunnen niet als gevolmachtigde optreden. De volmachtregeling geldt alleen voor fysieke bijeenkomsten van een ledengroepvergadering. In het geval op een elektronische wijze wordt gestemd, wordt een volmachtregeling niet nodig geacht. Er is dan immers geen belemmering om zelfstandig een stem uit te brengen.

Toelichting bij artikel 9

Dit artikel bevat een aanvulling op de taken en bevoegdheden van een ledengroepbestuur zoals deze in de Wab zijn opgenomen. De Wab bepaalt dat een ledengroepbestuur tot taak heeft:

- de belangen van een ledengroep te behartigen; en
- het bestuur te adviseren over kwesties die de ledengroep aangaan.

Aangezien deze taken al in de wet zijn genoemd, is het niet toegestaan deze alsnog in de verordening te noemen.

In het derde lid is tot uitdrukking gebracht dat het bestuur een ledengroepbestuur consulteert over de kandidaten die door de benoemingscommissie aan het bestuur worden voorgedragen. Dit kunnen meerdere kandidaten zijn. Het ledengroepbestuur kan zijn bezwaren, opmerkingen of eventuele voorkeur kenbaar maken. Het bestuur is vervolgens verplicht een advies van een ledengroepbestuur mee te wegen bij de besluitvorming over de kandidaat of de kandidaten die het bestuur voor benoeming zal aanbevelen aan de ledenvergadering.

Toelichting bij artikel 10

Uit de Wab volgt dat een ledengroepbestuur uit ten minste vijf personen bestaat. Het fusievoorstel stelt dat een ledengroepbestuur uit ten hoogste zeven bestuursleden bestaat. Het eerste lid van artikel 10 laat binnen die marge de bevoegdheid aan een ledengroep om het aantal leden van het ledengroepbestuur te bepalen.

Het tweede lid kent een vergelijkbare bepaling in de Wab. Het lid draagt aan een ledengroepbestuur op om zorg te dragen voor een evenwichtige afspiegeling in het ledengroepbestuur van de samenstelling van de ledengroep. Een ledengroepbestuur houdt hierbij zoveel mogelijk rekening met hetgeen in het fusievoorstel is bepaald ten aanzien van de samenstelling van een ledengroepbestuur.

Toelichting bij artikel 11

In dit artikel zijn de functies opgesomd die onverenigbaar zijn met het lidmaatschap van een ledengroepbestuur. Verder is bepaald dat van een lid van het ledengroepbestuur – kort gezegd – een objectieve houding wordt verwacht.

Toelichting bij artikel 12

De eerste drie leden van dit artikel bevatten voorschriften voor de wijze waarop in een vergadering van een ledengroepbestuur wordt gestemd. Deze leden komen inhoudelijk overeen met de eerste drie leden van artikel 13 van de Wab. Het vierde lid voorziet in de mogelijkheid om ook buiten een fysieke vergadering van een ledengroepbestuur tot besluitvorming te komen.

Toelichting bij artikel 13

Dit artikel bevatten voorschriften over de voordracht van kandidaten voor een vacature in een ledengroepbestuur. Kandidaten kunnen worden voorgedragen door het ledengroepbestuur zelf en 1% van de leden van een ledengroep. Omdat 1% van de leden bij een grotere ledengroep in absolute aantallen tot een onoverkomelijke drempel kan leiden, is dit het aantal gemaximeerd tot 50 leden.

Het tweede lid bepaalt dat een ledengroepbestuur een door hem voorgedragen kandidaat ten minste zes weken voor de datum van de bijeenkomst van de ledengroepvergadering bekend maakt. Het derde lid bepaalt dat de leden van een ledengroep tot drie weken voor die datum nog kandidaten kunnen voordragen. Deze termijnen worden op deze wijze voorgesteld, opdat de leden van een ledengroep de gelegenheid hebben om ‘tegenkandidaten’ te stellen naar aanleiding van de door het ledengroepbestuur voorgedragen kandidaten.

Toelichting bij artikel 14

Dit artikel vereist dat de namen van door een ledengroepbestuur voorgedragen kandidaten worden vermeld op de agenda voor de bijeenkomst van de ledengroepvergadering. Verder bepaalt dit artikel dat alleen kan worden gestemd op kandidaten die met inachtneming van de voorschriften van deze verordening zijn voorgedragen. Ter vergadering kan bijvoorbeeld niet als nog een kandidaat worden opgevoerd.

Toelichting bij artikel 15

Dit artikel regelt dat een ledengroepbestuur ten minste wordt ondersteund door een secretaris.

Toelichting bij artikel 16

De Wab vermeldt niet dat een ledengroepbestuur een voorzitter en een plaatsvervangend voorzitter kent. In deze verordening worden deze functies wel nadrukkelijk genoemd. Dit artikel bepaalt verder de taken van de voorzitter en bij zijn afwezigheid van de plaatsvervangend voorzitter.

Toelichting bij artikel 17

Met de wijziging van het eerste lid per 1 januari 2022 worden de voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter van een ledengroepbestuur niet meer jaarlijks door de ledengroepvergadering benoemd, maar (jaarlijks) door het ledengroepbestuur uit het midden van het ledengroepbestuur. De eis dat de leden van een ledengroepbestuur worden benoemd door de ledengroepvergadering blijft wel gehandhaafd. Dat is immers een eis die in de Wab is opgenomen.

Het fusievoorstel bevatte een bijzondere regel voor de verhouding tussen de voorzitter van het NBA-bestuur en de voorzitter van de ledengroep van openbaar accountants. In overeenstemming daarmee is in het derde lid bepaald dat het ledengroepbestuur van de ledengroep van openbaar accountants - in het geval de voorzitter van het bestuur een Registeraccountant is - een Accountant-Administratieconsulent tot voorzitter van het ledengroepbestuur benoemt en vice versa.

Toelichting bij artikel 18

De Wab heeft (in artikel 17, derde lid) als hoofdregel opgenomen dat een ledengroep uit het ledengroepbestuur de afgevaardigde in het bestuur van de NBA benoemt. De Wab staat echter toe daar bij verordening van af te wijken. Het voorstel luidt om gebruik te maken van deze afwijkingsmogelijkheid door in de verordening te bepalen dat een ledengroepbestuur uit zijn midden de afgevaardigde benoemt. Omdat een ledengroepbestuur verantwoording dient af te leggen aan zijn ledengroep, dient hij ook verantwoording af te leggen voor zijn keuze voor een afgevaardigde. In het tweede lid van artikel 18 is nadrukkelijk bepaald dat de afgevaardigde lid is van de ledengroep.

Het derde lid maakt duidelijk dat het bestuur de benoeming van een afgevaardigde volgt, tenzij er zwaarwegende redenen zijn om aan de benoeming de instemming te onthouden. De zwaarwegende redenen zijn dezelfde als die welke de NBA van inschrijving van een accountant in het register kunnen weerhouden. Het vierde lid bepaalt wat het gevolg is als het bestuur zich uitspreekt tegen een benoeming van een afgevaardigde.

Toelichting bij artikel 19

De eerste twee leden van dit artikel geven aan dat een ledengroep 'meeloopt' in de begrotingscyclus van de NBA. Dit betekent dat het budget van een ledengroep als onderdeel van de NBA begroting door de ledenvergadering wordt vastgesteld. Een activiteitenplan en een uitgavenraming of een herzien activiteitenplan en herziene uitgavenraming welke door het ledengroepbestuur is ingediend op 2 januari van een jaar, kan op die manier worden geïntegreerd in de NBA-begroting die voor goedkeuring aan de ledenvergadering wordt voorgelegd (leden 3 en 4). Met lid 5 wordt tot uitdrukking gebracht dat het budget van een ledengroep als onderdeel van een door de ledenvergadering vastgestelde begroting, geldt als een vastgesteld budget voor de ledengroep in het geval de begroting ten opzichte van de ontwerpbegroting ongewijzigd wordt vastgesteld. Als de ledenvergadering specifiek het budget voor een ledengroep wijzigt, geldt het gewijzigde budget als het vastgestelde budget (lid 6).

Als de ledenvergadering een ontwerpbegroting gewijzigd vaststelt zonder te verbijsonderen op welke onderdelen de begroting gewijzigd moet worden, kan het bestuur het budget van een ledengroep dienovereenkomstig wijzigen (lid 7).

Lid 8 geeft aan dat een activiteitenplan en een uitgavenraming voor het jaar 2015 wordt verwacht op 2 januari 2014. Lid 9 geeft aan dat een herzien activiteitenplan en een herziene uitgavenraming voor het jaar 2014 wordt verwacht op 2 januari 2014.

Toelichting bij artikel 20

(Vervallen)

Toelichting bij artikel 21

Dit artikel bevat de inwerkingtredingsbepaling en de citeertitel.

Nadere voorschriften

Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Opschrift

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindeverantwoordelijke professional en accountant

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Opschrift

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat artikel 3 van de Wet op het accountantsberoep de beroepsorganisatie verplicht regels vast te stellen om een goede beroepsuitoefening te bevorderen;

Overwegende dat een goede beroepsuitoefening wordt gerealiseerd door de individuele accountant en de accountantseenheid tezamen en dat het van belang is op het niveau van de accountantseenheid een kwaliteitssysteem in te richten dat als doel heeft een redelijke mate van zekerheid te geven dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering de van toepassing zijnde wet- en regelgeving naleven;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1) en (T1 wijziging)

- *aan assurance verwante opdracht*: aan assurance verwante opdracht als bedoeld in paragraaf 8 van Standaard 000N van de NV COS;
- *accountantsafdeling*: organisatorische eenheid binnen een organisatie, waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van deze organisatie;
- *accountantseenheid*: accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *accountantskantoor*: organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *accountantsverklaring*: accountantsverklaring als bedoeld in paragraaf 8 van Standaard 000N van de NV COS;
- *andere eindverantwoordelijke professional*: niet-accountant anders dan een IFAC-professional of een wettelijk aangewezen professional, die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht;
- *assurance-opdracht*: assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 3000A van de NV COS;
- *auditkantoor*: auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta;
- *eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent;
- *eindverantwoordelijke professional*: IFAC-professional, wettelijk aangewezen professional of andere eindverantwoordelijke professional;
- *gelijkwaardige opdracht*: opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- *IFAC-professional*: niet-accountant die lid is van een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- *kwaliteit*: mate van voldoen aan kwaliteitsnormen;
- *kwaliteitsambitie*: kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft;

- *kwaliteitsbeleid*: kwaliteitsbeleid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *kwaliteitsbepaler*: accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem;
- *kwaliteitsmanager*: persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- *kwaliteitssysteem*: kwaliteitssysteem als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *netwerk*: netwerk als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel g, van Standaard 220 van de NV COS;
- *netwerkonderdeel*: netwerkonderdeel als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel f, van Standaard 220 van de NV COS;
- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *NVKS-opdracht*: assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS en gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar*: partner, andere persoon binnen de accountantseenheid, toereikende gekwalificeerde externe persoon of team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de verklaring of rapport zijn getrokken, objectief te evalueren;
- *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*: opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel b, van Standaard 220 van de NV COS;
- *opdrachtteam*: opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel d, van Standaard 220 van de NV COS, betrokken bij de uitvoering van een NVKS-opdracht;
- *redelijke mate van zekerheid*: hoge, maar niet absolute mate van zekerheid als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel m van Standaard 200 van de NV COS;
- *stelsel van kwaliteitsbeheersing*: stelsel van kwaliteitsbeheersing als bedoeld in artikel 1, onderdeel t van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen;
- *ViO*: Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;
- *Wab*: Wet op het accountantsberoep;
- *wettelijk aangewezen professional*: niet-accountant die bij of krachtens wet aangemerkt is voor het mogen uitvoeren van een specifieke gelijkwaardige opdracht;
- *Wta*: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten met uitzondering van wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, onderdeel p, van de Wta. (Zie T2)

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Artikel 3

- 1 In iedere accountantseenheid bestaat de functie van kwaliteitsbepaler. (Zie T3)
- 2 Een kwaliteitsbepaler:
 - a is beleidsbepaler in de accountantseenheid;
 - b beschikt over kennis en ervaring met betrekking tot kwaliteitssystemen;
 - c beschikt over de noodzakelijke bevoegdheid en voldoende gezag binnen de accountantseenheid om de taken van kwaliteitsbepaler uit te voeren.
- 3 In afwijking van het tweede lid, onderdeel a, wordt, indien geen van de accountants binnen de accountantseenheid een beleidsbepaler is, een andere accountant aangesteld als kwaliteitsbepaler.

Artikel 4

- 1 De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. (Zie T4)
- 2 Het kwaliteitssysteem, bedoeld in het eerste lid, omvat de volgende onderdelen:
 - a het vaststellen en vastleggen van een kwaliteitsbeleid dat ten minste voldoet aan de paragrafen 4 en 5 van deze nadere voorschriften;
 - b het periodiek beoordelen van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid;
 - c het identificeren van risico's die het behalen van de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid kunnen bedreigen;
 - d het opzetten, implementeren en vastleggen van een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat invulling geeft aan de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid en het beheersen van de risico's als bedoeld in onderdeel c;
 - e het toegankelijk maken en het informeren van de bij de opdrachttuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen over:
 - 1 de kwaliteitsambitie;
 - 2 het kwaliteitsbeleid; en
 - 3 het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - f het bewaken van de naleving en effectiviteit van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 De kwaliteitsbepaler kan zich, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, laten ondersteunen door een ander met voldoende kennis en ervaring om de aan de kwaliteitsbepaler opgelegde taken te kunnen uitvoeren.
- 4 De kwaliteitsbepaler kan, onverminderd zijn verantwoordelijkheid, voor de operationele taken genoemd in het tweede lid, onderdelen c tot en met f, een kwaliteitsmanager aanwijzen.
- 5 Een kwaliteitsmanager als bedoeld in het vierde lid, beschikt over de kennis en ervaring met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing die ten minste omvat:
 - a kennis van de accountantseenheid en de soort opdrachten die worden uitgevoerd;
 - b deskundigheid en ervaring met betrekking tot risicoanalyse en kwaliteitsbeheersing;
 - c vaardigheden om de doelstellingen uit het kwaliteitsbeleid om te zetten in maatregelen en procedures;
 - d communicatieve en sociale vaardigheden die nodig zijn om het stelsel van kwaliteitsbeheersing in de accountantseenheid te implementeren en bewaken.
- 6 De kwaliteitsbepaler die geen kwaliteitsmanager aanwijst, beschikt zelf over de kennis en ervaring, bedoeld in het vijfde lid.
- 7 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat de kwaliteitsmanager zijn taken in overeenstemming met deze nadere voorschriften uitvoert.
- 8 De kwaliteitsbepaler is ervoor verantwoordelijk dat het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn wordt aangepast als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie, bedoeld in artikel 22, of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geeft.

Artikel 5

- 1 Voordat een accountant zijn functie als kwaliteitsbepaler aanvaardt, stelt hij vast dat de accountantseenheid aan de volgende randvoorwaarden voldoet: (Zie T5)
 - a de accountantseenheid:
 - 1 heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
 - 2 bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel van de opdrachttuitvoering en bedrijfsvoering is;
 - 3 accepteert alleen cliënten waarvan is vastgesteld dat er geen informatie is die tot de conclusie zou moeten leiden dat de cliënt niet integer is;

- 4 draagt er zorg voor dat personen van binnen en buiten de accountantseenheid zonder gevaar voor hun rechtspositie, klachten en beschuldigingen over het niet-naleven van het kwaliteitssysteem aan de orde kunnen stellen;
- b de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt gehouden door:
 - 1 accountantspraktijken;
 - 2 auditkantoren;
 - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab;
- c het dagelijks beleid van een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS of hieraan gelijkwaardige opdrachten laat uitvoeren door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS, wordt in meerderheid bepaald door:
 - 1 accountantspraktijken;
 - 2 auditkantoren;
 - 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.
- 2 Indien het dagelijks beleid van het accountantskantoor als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, door twee beleidsbepalers wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze beleidsbepalers aan die bepaling.
- 3 Indien de kwaliteitsbepaler vaststelt dat de accountantseenheid niet voldoet of niet meer voldoet aan de randvoorwaarden en ook na zijn aandringen niet daaraan gaat voldoen, aanvaardt de kwaliteitsbepaler zijn functie als bedoeld in het eerste lid niet, dan wel legt hij die functie neer en maakt hij dit bekend aan alle bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken eindverantwoordelijke accountants en eindverantwoordelijke professionals.
- 4 Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, voor een maximumduur van zes jaren, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat:
 - a geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als accountantspraktijk, auditkantoor, accountant of natuurlijke persoon als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3;
 - b het accountantskantoor minder dan tien procent van zijn jaaromzet en minder dan tien procent van zijn jaarlijkse uren besteedt aan assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten; en
 - c op andere wijze is gewaarborgd dat accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 3, de besluiten nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten.Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
- 5 De kwaliteitsbepaler aan wie een ontheffing is verleend en die weet of behoort te weten dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld, meldt dit binnen 6 weken aan het bestuur van de NBA.
- 6 Een ontheffing als bedoeld in het vierde lid vervalt, indien de kwaliteitsbepaler geen melding doet als bedoeld in het vijfde lid.
- 7 Het bestuur van de NBA kan een ontheffing als bedoeld in het vierde lid intrekken of de ontheffing dan wel de hieraan gestelde voorschriften wijzigen, indien:
 - a de kwaliteitsbepaler een melding als bedoeld in het vijfde lid heeft gedaan;
 - b de kwaliteitsbepaler om wijziging of intrekking verzoekt;
 - c het bestuur van de NBA vaststelt dat niet wordt voldaan aan een voorwaarde als bedoeld in het vierde lid of in strijd met ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Artikel 6

Een eindverantwoordelijke accountant voert alleen NVKS-opdrachten uit indien bij de accountantseenheid: (Zie T6)

- a een kwaliteitsbepaler is aangesteld;
- b een kwaliteitsbeleid is vastgesteld; en
- c een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht.

Artikel 7

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor het namens het accountantskantoor uitvoeren van een gelijkwaardige opdracht, een eindverantwoordelijke professional aan die toelegt zich te houden aan het gestelde in het tweede lid en derde lid.
- 2 Een IFAC-professional of een andere eindverantwoordelijke professional past bij de uitvoering van een opdracht als bedoeld in het eerste lid regels toe die ten minste gelijkwaardig zijn aan de regels die een accountant zou moeten toepassen, indien deze de opdracht uitvoerde als een assurance-opdracht of een aan assurance verwante opdracht.
- 3 Een opdracht als bedoeld in het eerste lid mag geen betrekking hebben op historische financiële informatie, indien deze uitgevoerd wordt door een andere eindverantwoordelijke professional.
- 4 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een andere eindverantwoordelijke professional die voor een opdracht is aangewezen op grond van het eerste lid, voldoet aan de volgende vereisten:
 - a de andere eindverantwoordelijke professional heeft met goed gevolg een erkend examen afgelegd van een opleiding waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau als bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad;
 - b de andere eindverantwoordelijke professional heeft voldoende kennis en ervaring van het vakgebied en de regelgeving ter zake van een opdracht als bedoeld in het eerste lid;
 - c de andere eindverantwoordelijke professional houdt zich aan de volgende regels ter zake van een goede beroepsuitoefening en waar van toepassing onafhankelijkheid:
 - 1 de VGBA en ViO; of
 - 2 gedrags- en beroepsregels en waar relevant onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de VGBA en de ViO.
- 5 De kwaliteitsbepaler ziet erop toe dat een eindverantwoordelijke professional in uitingen naar gebruikers kenbaar maakt vanuit welk kennis- en ervaringsgebied een opdracht als bedoeld in het eerste lid wordt uitgevoerd en welke regels hierbij worden toegepast. (zie T7 en T7 wijziging)

Artikel 8

Een accountant is alleen lid van het opdrachtteam bij: (zie T8 en T8 wijziging)

- a een door een accountantseenheid uitgevoerde assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn, indien een eindverantwoordelijke accountant verantwoordelijk is;
- b een door een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien een eindverantwoordelijke professional verantwoordelijk is;
- c een door een netwerkonderdeel van een accountantskantoor uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien:
 - i die opdracht voor hem niet kwalificeert als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS; en
 - ii de accountant zich niet bewust is van handelen door het netwerkonderdeel dat tot reputatieschade voor het accountantskantoor kan leiden;

- d een door een organisatie uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant:
 - i geen substantiële betrokkenheid heeft bij een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS;
 - ii niet eindverantwoordelijk is voor de opdracht; en
 - iii bij het uitvoeren van de opdracht kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA, en die organisatie niet kwalificeert als accountantseenheid of als onderdeel van het netwerk van een accountantskantoor;
- e een door een accountantsafdeling uitgevoerde gelijkwaardige opdracht, indien de accountant bij de uit te voeren werkzaamheden kan voldoen aan de fundamentele beginselen in de VGBA.

Artikel 8a

Een accountant die zich bewust wordt van informatie die erop wijst dat een in Nederland gevestigd netwerkonderdeel:

- a de reputatie van het accountantskantoor in belangrijke mate bedreigt; of
- b een opdracht die voor een accountant zou kwalificeren als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS laat uitvoeren onder eindverantwoordelijkheid van een andere eindverantwoordelijke professional,

informeert de kwaliteitsbepaler hierover. (Zie T8a Nieuw)

Artikel 8b

- 1 Een kwaliteitsbepaler die zich bewust wordt van informatie als bedoeld in artikel 8a bespreekt deze informatie met de leiding van het netwerkonderdeel of een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel en dringt daarbij aan om zo spoedig mogelijk passende maatregelen te nemen;
- 2 Als niet tijdig passende maatregelen worden genomen door het netwerkonderdeel als bedoeld in het eerste lid, neemt de kwaliteitsbepaler zelf redelijkerwijs te nemen maatregelen of dringt er bij de leiding van het accountantskantoor op aan dit te doen;
- 3 Wanneer de kwaliteitsbepaler vaststelt dat in een situatie als bedoeld in de vorige twee leden niet binnen een redelijke termijn passend zal worden gereageerd, informeert hij de andere accountants in de accountantseenheid en geeft zijn functie van kwaliteitsbepaler terug. (Zie T8b nieuw)

Artikel 8c

- 1 Een accountant is alleen betrokken bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, indien de accountant geen informatie heeft die erop wijst dat:
 - a de accountantseenheid of een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht als bedoeld in artikel 8, onderdelen a en b, laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional; of
 - b een in Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk dat niet kwalificeert als accountantseenheid, een opdracht laat uitvoeren die gelijkwaardig is aan een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS.
- 2 Een accountant onthoudt zich van elk handelen of nalaten waarvan de accountant weet of behoort te weten dat dit in strijd is met deze nadere voorschriften. (Zie T8c nieuw)

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Artikel 9

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T9)

- a voldoende personen met de juiste vakbekwaamheid beschikbaar zijn om NVKS-opdrachten van de accountantseenheid in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
 - b personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over, voor zover voor hun rol binnen de accountantseenheid relevant:
 - 1 actuele kennis van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - 2 actuele kennis van wet- en regelgeving; en
 - 3 vaardigheden om de kennis, bedoeld onder 1 en 2, toe te passen;
 - c de taken en bevoegdheden van een eindverantwoordelijke accountant worden vastgelegd.
- 2 De kwaliteitsbepaler stelt disciplinaire maatregelen vast voor categorieën van schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- 3 Indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie, stelt de kwaliteitsbepaler een klachtenregeling vast ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 10

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T10)
- a een eindverantwoordelijke accountant, alvorens hij namens de accountantseenheid een NVKS-opdracht accepteert of continueert:
 - 1 alle informatie verzamelt die van belang kan zijn voor de opdrachtacceptatie of -continuering;
 - 2 de integriteit van de opdrachtgever overweegt en vaststelt dat hij geen informatie heeft die erop wijst dat de opdrachtgever niet integer is;
 - 3 vaststelt dat hij voldoende deskundigheid, tijd en middelen beschikbaar heeft om de NVKS-opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving uit te voeren;
 - 4 vaststelt dat de accountantseenheid en het opdrachtteam de van toepassing zijnde ethische voorschriften kunnen naleven;
 - b een eindverantwoordelijke accountant de beoordeling van de aanvaarding of continuering van de NVKS-opdracht vastlegt;
 - c de naam van een eindverantwoordelijke accountant bekend is bij het leidinggevende orgaan en indien van toepassing bij het toezichthoudende orgaan van de opdrachtgever.
- 2 Ter uitvoering van het eerste lid, onderdeel a, onder 1 en 2, kan een eindverantwoordelijke accountant gebruik maken van eerder verkregen informatie in de accountantseenheid.

Artikel 11

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht beëindigt of wijzigt als informatie bekend wordt die, was deze bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering, ertoe zou hebben geleid dat deze opdracht niet, dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd.

Artikel 12

- 1 De kwaliteitsbepaler wijst voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan. (Zie T12)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een persoon als bedoeld in het eerste lid:
- a actief betrokken is bij de uitvoering van de NVKS-opdracht waarvoor hij eindverantwoordelijk is;
 - b voldoende tijd besteedt aan de NVKS-opdracht;
 - c voldoende middelen en personen inzet;
 - d of een ander ervaren lid van het opdrachtteam, minder ervaren leden van het opdrachtteam begeleidt en beoordeelt bij het uitvoeren van de NVKS-opdracht;

- e signalen van fraude opvolgt in overeenstemming met de vereisten voor de NVKS-opdracht en waar van toepassing de wettelijke verplichtingen van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme;
 - f de NVKS-opdracht gestructureerd documenteert waardoor:
 - 1 in ieder geval voldaan wordt aan de relevante documentatievereisten van de VGBA, de NV COS of andere voor deze opdracht van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waar van toepassing de ViO;
 - 2 het mogelijk is effectief intern en extern toezicht te houden;
 - g ten aanzien van de NVKS-opdracht zo nodig advies vraagt aan een deskundige persoon waarbij hij:
 - 1 rekening houdend met de kennis van het opdrachtteam, advies vraagt over moeilijke of omstrede zaken;
 - 2 de conclusies naar aanleiding van de adviesvraag afstemt met de geconsulteerde persoon;
 - 3 opvolging geeft aan conclusies als bedoeld in dit onderdeel, onder 2;
 - 4 de adviesvraag, conclusies en de hieruit volgende acties, vastlegt in het opdracht dossier;
 - h een voor de NVKS-opdracht relevant verschil van mening behandelt en oplost waarbij hij:
 - 1 het meningsverschil en de bereikte conclusies ter zake van de oplossing in het opdracht dossier vastlegt;
 - 2 de accountantsverklaring niet eerder dateert dan nadat het meningsverschil is opgelost;
 - i de accountantsverklaring naar aanleiding van de NVKS-opdracht persoonlijk ondertekent;
 - j het definitieve opdracht dossier uiterlijk twee maanden na de datering en ondertekening van de accountantsverklaring afsluit.
- 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een bij de opdrachtneming of bedrijfsvoering van de accountseenheid betrokken persoon gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, zich houdt aan de geheimhoudingsvereisten, bedoeld in artikel 16 van de VGBA.

Artikel 13

- 1 De kwaliteitsbepaler stelt toetsingscriteria vast op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. (Zie T13)
- 2 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat bij de opdrachten, bedoeld in het eerste lid:
 - a een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt aangewezen;
 - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid voordat de accountantsverklaring wordt gedateerd.

Artikel 14

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een andere eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt aangewezen die de uitvoering of afronding van een NVKS-opdracht waarneemt voor een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional als die niet in staat is deze opdracht zorgvuldig uit te voeren of af te ronden; (Zie T14)
- 2 Indien er binnen de accountantsseenheid slechts één eindverantwoordelijke accountant NVKS-opdrachten uitvoert, maakt deze afspraken met een accountant van buiten de accountantsseenheid die voor hem kan waarnemen als bedoeld in het eerste lid.

Artikel 15

- 1 De kwaliteitsbepaler draagt zorg voor een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die in redelijke mate de risico's verzekert van de beroepsuitoefening door: (Zie T15)
 - a een accountantskantoor; en
 - b bij de opdrachtneming of bedrijfsvoering betrokken personen.

- 2 De beroepsaansprakelijkheidsverzekering, bedoeld in het eerste lid, voldoet ten minste aan de volgende vereisten:
 - a de verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar van wie het aannemelijk is dat deze voldoet aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit;
 - b de verzekering biedt jaarlijks dekking voor ten minste tweemaal het verzekerd bedrag per aanspraak;
 - c onder de dekking van de verzekering vallen alle werkzaamheden die door het accountantskantoor en de eventueel aan haar verbonden accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van de Wta worden verricht, ongeacht door wie de claim wordt ingediend;
 - d het eigen risico per aanspraak brengt de solvabiliteit van het accountantskantoor niet in gevaar;
 - e de verzekering heeft ten minste Europa als dekkinggebied;
 - f de inloop- en uitloopriscos zijn gedurende ten minste twee jaren gedekt;
 - g de verzekering dekt de kosten van benodigde juridische bijstand in het kader van het in procedures te voeren verweer.
- 3 Het bestuur van de NBA stelt de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak als bedoeld in het tweede lid, onderdeel d, vast, waarbij deze afhankelijk worden gesteld van de jaaromzet.
- 4 De kwaliteitsbepaler beoordeelt te allen tijde of er specifieke omstandigheden zijn die het noodzakelijk of wenselijk maken een verzekering af te sluiten met een hogere dekking of lager eigen risico dan op grond van het derde lid door het bestuur van de NBA is vastgesteld.
- 5 Het bestuur van de NBA kan op verzoek van de kwaliteitsbepaler ontheffing verlenen van het eerste lid, indien de kwaliteitsbepaler aantoont dat daaraan vanwege erkende gemoedsbezwaren redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doel dat het eerste lid beoogt te bereiken anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden.
- 6 Een ontheffing kan worden ingetrokken, indien de erkende gemoedsbezwaren zijn komen te vervallen of in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.

Artikel 16

- 1 Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T16)
 - a "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional";
 - b "accountantsverklaring" telkens wordt gelezen: "rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht".
- 2 Dit artikel is niet van toepassing op de artikelen 12, tweede lid, onderdeel i, en 14.

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Artikel 17

Deze paragraaf is van toepassing op: (Zie T17)

- a assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS;
- b hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Artikel 18

De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat jaarlijks wordt vastgesteld dat: (Zie T18)

- a personen betrokken bij de opdrachtn uitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel b;
- b eindverantwoordelijke accountants en andere accountants betrokken bij de opdrachtn uitvoering of bedrijfsvoering aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie hebben voldaan.

Artikel 19

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat: (Zie T19)
 - a de accountantseenheid geen betrekkingen onderhoudt die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van opdrachten als bedoeld in artikel 17 kunnen zijn;
 - b een eindverantwoordelijke accountant de uitvoering van een opdracht als bedoeld in artikel 17 weigert of beëindigt, als hij de onafhankelijke uitvoering van die opdracht niet kan waarborgen in overeenstemming met de ViO;
 - c het accountantskantoor geen opdracht als bedoeld in artikel 17 laat uitvoeren ten behoeve van een eigenaar van het accountantskantoor;
 - d de accountantseenheid bij het beoordelen of belonen van een lid van het assurance-team artikel 46 van de ViO in acht neemt;
 - e registraties plaatsvinden van omstandigheden waarvan het aangewezen is dat deze op het niveau van de accountantseenheid worden geïdentificeerd ter ondersteuning van degene die beoordeelt of een opdracht als bedoeld in artikel 17 onafhankelijk wordt uitgevoerd; en
 - f een systematische, toegankelijke en actuele cliëntadministratie wordt bijgehouden waarin per cliënt van opdrachten als bedoeld in artikel 17 de volgende gegevens worden vastgelegd:
 - 1 de naam, het adres en de vestigingsplaats;
 - 2 of de cliënt een organisatie van openbaar belang is;
 - 3 de naam van de voor een opdracht als bedoeld in artikel 17 eindverantwoordelijke accountant;
 - 4 de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor opdrachten als bedoeld in artikel 17 en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.
- 2 Of een betrekking een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een opdracht kan zijn als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en of een bedreiging ertoe leidt dat een eindverantwoordelijke accountant een opdracht zou moeten weigeren of beëindigen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, wordt beoordeeld op basis van:
 - a hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht; en
 - b de omstandigheden die degene die de onafhankelijkheid beoordeelt, weet of behoort te weten.
- 3 Dit artikel is niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:
 - a een in het buitenland gevestigde verbonden derde; of
 - b een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde, als wordt vastgesteld en geregistreerd dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics van The International Ethics Standards Board for Accountants.

Artikel 20

- 1 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in artikel 17 plaatsvindt: (Zie T20)
 - a de eindverantwoordelijke accountant:
 - 1 relevante documenten en informatie aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
 - 2 de significante aangelegenheden die aan het licht zijn gekomen tijdens de uitvoering van deze opdracht, waaronder zaken die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt;
 - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de diepgang van de uit te voeren opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling laat afhangen van de aard en omvang van de opdracht en zijn overwegingen documenteert;
 - c de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie uitvoert van:
 - 1 de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam; en

- 2 de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de voorgestelde accountantsverklaring;
- d de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar vastlegt:
 - 1 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - 2 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tijdig, in overeenstemming met artikel 13, tweede lid, is afgerond; en
 - 3 wat zijn conclusie is over de uitkomst die door de eindverantwoordelijke accountant is verwoord in de voorgestelde accountantsverklaring.
- 2 De evaluatie, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, houdt het volgende in:
 - a bespreking van significante aangelegenheden met de eindverantwoordelijke accountant;
 - b beoordeling van het object van onderzoek en de voorgestelde accountantsverklaring;
 - c beoordeling van geselecteerde documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
 - d beoordeling of de voorgestelde accountantsverklaring passend is.
- 3 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang.
- 4 De kwaliteitsbepaler richt het kwaliteitssysteem zodanig in dat dit een redelijke mate van zekerheid geeft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar die een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een opdracht als bedoeld in het derde lid bij een organisatie van openbaar belang uitvoert:
 - a beoordeelt hoe de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de opdracht heeft gewaarborgd;
 - b vaststelt dat passende adviesvragen als bedoeld in artikel 12, tweede lid, onder g, zijn gesteld en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn beoordeeld;
 - c beoordeelt of de geselecteerde documentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken.

Artikel 21

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelt hij overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor: (Zie T21)

- a “eindverantwoordelijke accountant” telkens wordt gelezen: “eindverantwoordelijke professional”;
- b “accountantsverklaring” telkens wordt gelezen: “rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht”;
- c “in overeenstemming met de ViO” wordt gelezen: “in overeenstemming met onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO”.

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Artikel 22

- 1 Ter uitvoering van artikel 4, tweede lid, onderdeel f, evalueert de kwaliteitsmanager ten minste jaarlijks of het stelsel van kwaliteitsbeheersing: (Zie T22)
 - a relevant en toereikend is;
 - b wordt nageleefd op opdrachtniveau, door middel van dossierreviews waarbij periodiek een afgerond dossier van iedere eindverantwoordelijke accountant wordt onderzocht.
- 2 De kwaliteitsmanager:
 - a legt de evaluatie, bedoeld in het eerste lid, vast;
 - b verwerkt de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie in het stelsel van kwaliteitsbeheersing of stelt verbeteringen in het kwaliteitsbeleid voor aan de kwaliteitsbepaler;
 - c registreert schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid;

- d adviseert de kwaliteitsbepaler over het opleggen van mogelijke disciplinaire maatregelen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, tegen degenen die een schending hebben begaan, in het bijzonder tegen degenen die dat herhaaldelijk doen;
- e registreert de disciplinaire maatregelen;
- f communiceert de uitkomsten van de in het eerste lid genoemde evaluatie jaarlijks binnen de accountantseenheid waarbij hij ten minste aandacht besteedt aan de systematische, zich herhalende of andere belangrijke onvolkomenheden en de maatregelen die zijn getroffen om deze onvolkomenheden op te lossen;
- g evalueert de effectiviteit van de aangebrachte wijzigingen en verbeteringen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het kwaliteitsbeleid, en van de disciplinaire maatregelen als bedoeld in onderdeel e.

Artikel 23

- 1 De kwaliteitsbepaler handelt klachten ter zake van vermeende schendingen als bedoeld in artikel 9, derde lid, af.
- 2 De kwaliteitsmanager:
 - a adviseert de kwaliteitsbepaler inzake de zorgvuldige afhandeling van klachten ter zake van vermeende schendingen;
 - b registreert klachten en de afhandeling hiervan. (Zie T23)

Artikel 24

De kwaliteitsmanager zorgt ervoor dat een eindverantwoordelijke accountant die door een ander dan de opdrachtgever wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, de leiding van de betrokken opdrachtgever zo snel mogelijk op de hoogte brengt en houdt van de behandeling van de klacht. (Zie T24)

Artikel 25

- 1 De kwaliteitsmanager bewaart ten minste zeven jaren, tenzij bij of krachtens wet anders is bepaald: (Zie T25)
 - a nadat het zijn geldigheid heeft verloren, de in artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d genoemde vastlegging van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
 - b na vastlegging, de evaluatie van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 22, eerste lid;
 - c na vastlegging, de registratie van schendingen en disciplinaire maatregelen, bedoeld in artikel 22, tweede lid, onderdelen c en e;
 - d na vastlegging, de registratie van klachten en de afhandeling hiervan, bedoeld in artikel 23, onderdeel b;
 - e opdrachtdossiers nadat deze zijn afgesloten.
- 2 Op het moment dat een accountantseenheid ophoudt te bestaan, zorgt de kwaliteitsmanager ervoor dat:
 - a opdrachtdossiers in overeenstemming met het eerste lid, aanhef en onderdeel e, worden bewaard;
 - b de vertrouwelijkheid van gegevens in opdrachtdossiers is geborgd;
 - c opdrachtdossiers gedurende de bewaartermijn, bedoeld in het eerste lid, toegankelijk zijn voor de eindverantwoordelijke accountant en voor de andere accountants die bij de uitvoering van de opdracht waren betrokken.

Artikel 26

Indien de kwaliteitsbepaler in een accountantskantoor een eindverantwoordelijke professional heeft aangewezen voor het uitvoeren van een NVKS-opdracht, handelen hij of de kwaliteitsmanager overeenkomstig de vereisten in deze paragraaf met dien verstande dat voor "eindverantwoordelijke accountant" telkens wordt gelezen: "eindverantwoordelijke professional". (Zie T26)

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Artikel 27

- 1 In afwijking van artikel 4, tweede lid, onderdelen a en d, kunnen bepalingen uit paragraaf 4 en 5 van deze nadere voorschriften, met uitzondering van de artikelen 14 en 15, achterwege worden gelaten of beperkt worden toegepast, indien deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantseenheid.
- 2 De artikelen 3, 4, 5, eerste lid, aanhef en onderdeel c, 5, tweede en derde lid, 6, 9 tot en met 13 en 16 tot en met 23 zijn niet van toepassing als binnen een accountantseenheid maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professioneel werkzaam zijn en naast deze personen maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, mits een eindverantwoordelijke accountant:
 - a op andere wijze waarborgt dat wordt voldaan aan het vereiste van artikel 4, eerste lid, dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
 - b jaarlijks namens de accountantseenheid ten minste:
 - 1 een evaluatie uitvoert van de kwaliteitsambitie en van de wijze waarop hij heeft gewaarborgd dat NVKS-opdrachten conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn uitgevoerd;
 - 2 de evaluatie als bedoeld onder 1, bespreekt met een accountant van buiten de accountants-eenheid die beschikt over deskundigheid en ervaring met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
 - 3 de evaluatie als bedoeld onder 1, en de uitkomsten van de bespreking als bedoeld onder 2, vastlegt.
- 3 Bij kwaliteitsbeheersing onder het regime, bedoeld in het tweede lid, handelt een eindverantwoordelijke accountant overeenkomstig de artikelen 5, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, 7, 14, 15, 24 tot en met 26. (Zie T27)

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Artikel 27a

In het geval dat de kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer aan deze nadere voorschriften voldoet, continueert een eindverantwoordelijke accountant een NVKS-opdracht alleen nadat door een accountant namens de accountantseenheid gezamenlijk met het bestuur van de NBA schriftelijk:

- a is vastgesteld dat het continueren van de opdracht maatschappelijk wenselijk is; en
- b overeenstemming is bereikt over de wijze waarop wordt gewaarborgd dat de verdere uitvoering van de opdracht conform de van toepassing zijnde wet- en regelgeving plaatsvindt. (Zie T27a)

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 28

De volgende nadere voorschriften worden ingetrokken: (Zie T28-29)

- a Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- b Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- c Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants;
- d Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
- e Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Artikel 29

- 1 Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2017 en worden toegepast met ingang van 1 januari 2018.
- 2 In afwijking van het eerste lid treedt artikel 28 op 1 januari 2018 in werking.
- 3 Deze nadere voorschriften mogen, integraal, worden toegepast met ingang van 1 januari 2017, in welk geval de nadere voorschriften, genoemd in artikel 28, buiten toepassing blijven. (Zie T28-29)

Artikel 30

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, bij afkorting NVKS.

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 definities	9-1-2024	Stcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Stcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Wijziging	1; 7; 8; 8a (nieuw); 8b (nieuw); 8c (nieuw)	23-10-2020	Stcrt. 2020 nr. 56223 28 oktober 2020	29-10-2020
Wijziging	1; 4, lid 8; nieuw); 5, lid 4, onderdeel b; 7, lid 1; 8, lid 1, onderdeel b; 17, onderdeel b; 27, lid 1; 27a (nieuw)	6-11-2018	Stcrt. 2018 nr. 64603 15 november 2018	16-11-2018
Nieuwe regeling		8-11-2016	Stcrt. 2016, nr. 67634 13 december 2016	1-1-2017

Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Status

Algemene toelichting

Hoofdstuk 1 Inleiding

Hoofdstuk 2 Reikwijdte

Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing

Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule

Artikelsgewijze toelichting

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Status

De Toelichting bij de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen heeft niet de status van regelgeving. Deze Toelichting is een geactualiseerde versie van de Toelichting bij de NVKS van 6 november 2018 (laatste wijziging NVKS). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerking-treding van de NVKS op 1 januari 2019.

Algemene toelichting

Hoofdstuk 1 Inleiding

Paragraaf 1.1 Wat regelen de NVKS en waarom

De Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) bevatten regels voor het inrichten van een kwaliteits-systeem in een accountantseenheid.

Een kwaliteitssysteem is essentieel voor de kwaliteit van de door een accountantseenheid uitgevoerde werkzaamheden en beschermt het maatschappelijk verkeer en de beroepsgroep tegen misslagen van individuele accountants. Een kwaliteitssysteem is het belangrijkste instrument voor een accountantseenheid om de werkzaamheden van accountants en andere medewerkers te beheersen en te kunnen aantonen dat deze werkzaamheden op een kwalitatief goede manier en volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden uitgevoerd.

De NVKS stellen minimumeisen. De kwaliteitsbepaler (Zie Par. 3.4) maakt een afweging of er omstandigheden zijn die vereisen dat het kwaliteitssysteem verder zou moeten gaan dan deze minimumeisen. De risicoanalyse van de accountantseenheid kan hiervoor een belangrijke informatiebron zijn.

De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang bij het invullen van de eisen.

Paragraaf 1.2 Waarvoor zijn de NVKS in de plaats gekomen

Sinds 1 januari 2018 moeten de NVKS worden toegepast. Regels voor kwaliteitssystemen waren niet nieuw. Deze waren tot 1 januari 2018 opgenomen in de:

- Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS);
- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass.); en
- Nadere voorschriften ter zake van aan assurance-verwante opdrachten (NVAK-aav.)

Accountantsafdelingen baseerden hun kwaliteitssysteem op de Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB¹). Op 1 januari 2018 zijn deze regelingen ingetrokken en is RKB1 niet langer relevant. De NVKS zijn voor deze regelingen in de plaats gekomen.

De NVKS vormen één set van regels voor accountants die assurance- of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren onder toepassing van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)², met uitzondering van wettelijke controles. De NVKS gelden voor openbaar, intern en overheidsaccountants. Uitgangspunt bij de NVKS is namelijk: of de regels van toepassing zijn, is afhankelijk van de aard van de

1 Niet volledig actueel. RKB1 (15 juni 2005) is afgeleid van een op 15 juni 2005 vastgestelde versie van ISQC1.

2 De NVKS stellen ook eisen aan het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor (niet: accountantsafdeling) van waaruit een eindverantwoordelijke professional gelijkwaardige opdrachten uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie Par. 2.2 en 2.3).

opdracht en niet van de rol van de accountant die de opdracht uitvoert (openbaar, intern of overheidsaccountant). Dit uitgangspunt sluit aan bij andere regelgeving zoals de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en de NV COS. Een accountant die betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een accountantskantoor of accountantsafdeling is openbaar, intern of overheidsaccountant.

In onderstaande tabel is weergegeven welke regelgeving tot 1 januari 2018 gold en voor welke accountants. De tabel laat ook zien dat zij vanaf 1 januari 2018 de NVKS moeten toepassen.

Ledengroepen	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Openbaar accountant	Tijdelijke NVKS (RA en AA) NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav. (RA of AA)	NVKS
Intern accountants	Tijdelijke NVKS (RA en AA) vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	
Overheidsaccountants	Tijdelijke NVKS (RA en AA) vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

Eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem voor wettelijke controles zijn opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Verordening accountantsorganisaties (VAO)³ en, voor wat betreft wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang, ook in de Europese verordening (EU-verordening).

In de volgende tabel is op het niveau van de accountantseenheid weergegeven welke wet- of regelgeving tot 1 januari 2018 gold en welke wet- en regelgeving vanaf 1 januari 2018 geldt (EU-verordening van 17 juni 2016 uitgezonderd). Het begrip accountantseenheid is het overkoepelende begrip voor accountantspraktijk en accountantsafdeling. Dit begrip wordt ook gebruikt in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

Accountantseenheid	Regelgeving tot 1-1-2018	Regelgeving vanaf 1-1-2018
Accountantsorganisatie	EU-verordening / Wta/ Bta/ VAO	EU-verordening / Wta / Bta / VAO
Accountantskantoor	Tijdelijke NVKS NVAK-ass. (RA of AA) NVAK-aav (RA of AA)	NVKS
Accountantsafdeling	Tijdelijke NVKS vaak wordt RKB-1 vrijwillig toegepast	

³ Mogelijk worden de bepalingen van de VAO te zijner tijd in het Bta geïmplementeerd. In dat geval zal de VAO worden ingetrokken.

Sommige accountantspraktijken (overkoepelend begrip voor accountantsorganisatie⁴ en accountantskantoor) kwalificeren voor een deel van hun werkzaamheden als accountantsorganisatie én voor de overige werkzaamheden als accountantskantoor. Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor, kan gekozen worden voor één stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de accountantspraktijk als geheel. Voorwaarde is wel dat voldaan wordt aan de wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties én de NVKS.

Paragraaf 1.3 Waarvan zijn de NVKS afgeleid

De NVKS zijn afgeleid van bestaande internationale en nationale regelgeving. In eerste instantie is gekeken naar de *International Standard on Quality Control 1* (ISQC1) die is uitgebracht door de International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB). ISQC1 kent twee doelstellingen. De eerste is gericht op de naleving van wet- en regelgeving. De tweede vloeit hieruit voort en is gericht op het afgeven van voor de specifieke situatie passende accountantsverklaringen. Sinds de implementatie van de 'Clarity Standaarden' vallen onder het begrip 'accountantsverklaring' *alle* verklaringen naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht die onder de toepassing van de NV COS worden uitgevoerd (en niet langer alleen controle-opdrachten). In de NVKS is een definitie van accountantsverklaring opgenomen.

De in de NVKS gebruikte formulering "*dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat*" is afgeleid uit ISQC1. De inzichten die ten tijde van het schrijven van de NVKS bij de IAASB leefden voor het aanpassen van ISQC1 zoals deze blijken uit de in december 2015 gepubliceerde *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism* zijn eveneens in aanmerking genomen. Daarbij is rekening gehouden met het feit dat het om inzichten gaat die nog niet zijn vertaald in (concept) regelgeving.

Ook is een vergelijking gemaakt met de regels voor het wettelijke controledomein (EU-verordening, Wta, Bta en VAO). Deze vergelijking is primair gemaakt om vast te stellen dat de verschillen tussen eisen voor wettelijke controles en die voor alle andere assurance-opdrachten logisch en verklaarbaar zijn. Waar de verschillen niet logisch verklaarbaar waren zijn de eisen voor de andere assurance-opdrachten aangepast of is er bewust voor gekozen om vast te houden aan de verschillen.

Vanzelfsprekend is ook naar de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass., NVAK-aav. en RKB1 gekeken en voor eisen op opdrachtniveau naar de NV COS. Al deze regelingen zijn in de context gezien van de fundamentele beginselen (VGBA) waaraan iedere accountant zich moet houden en van de onafhankelijkheidseisen in de ViO.

De NVKS houden, voor zover zij betrekking hebben op de opdrachtuitvoering vanuit accountantskantoren, rekening met de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Accountantskantoren voeren immers veelal een (deel van) hun werkzaamheden uit ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Paragraaf 1.4.1 Overzicht wijzigingen NVKS per 16 november 2018

De NVKS zijn gewijzigd door de *Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*. Die regeling en een toelichting op de wijzigingen staan op de website van de NBA. De wijzigingen zijn in lijn met de bedoeling van de NVKS zoals deze op 1 januari 2017 in werking zijn getreden. Daarbovenop is sprake van de volgende inhoudelijke wijzigingen:

- artikel 4 is uitgebreid met een achtste lid. Volgens dit achtste lid moet het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden aangepast, als de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie of een wijziging van omstandigheden hiertoe aanleiding geven;
- nieuw is een hardheidsclausule (Art. 27a). (Zie Par. 6 van deze Toelichting).

⁴ Accountantsorganisatie: een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden (artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta).

Paragraaf 1.4.2 Voornaamste wijzigingen ten opzichte van de regelgeving tot 1-1-2018

Nieuw ten opzichte van de regelgeving van vóór de NVKS waren:

- een verlicht regime in de toepassing van de NVKS voor kleinere accountantseenheden. Het verlichte regime beoogt te voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast (Zie Par. 2.5);
- een discretionaire bevoegdheid van het bestuur van de NBA om in bijzondere gevallen een ontheffing te verlenen van de eis dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor dat assurance-opdrachten laat uitvoeren, bij accountants moet liggen (Zie Par. 3.5 voor de nuances). Een ontheffing maakt het mogelijk om eventueel onder voorwaarden een beperkt aantal assurance-opdrachten uit te voeren, ook al wordt niet aan de stemrechteneis voldaan;
- regels gesteld aan de samenwerking tussen accountants- en administratiekantoren ter bescherming van het accountantsberoep (Zie Par. 3.6);
- de verplichting om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren bij controleopdrachten van financiële overzichten bij organisaties van openbaar belang (Zie Par. 4.2). Dit is in lijn met ISQC1.

De NVKS introduceren de termen 'kwaliteitsbepaler' en 'kwaliteitsmanager'. Een kwaliteitsbepaler is de accountant die verantwoordelijk is voor het kwaliteitssysteem (Zie Par. 2.1 en 3.4). Een kwaliteitsmanager is de persoon die operationeel verantwoordelijk is voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (Zie Par. 5.2). De term kwaliteitsbepaler is weliswaar nieuw, zijn verantwoordelijkheden komen echter overeen met die van de openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt (de normadressaat van de Tijdelijke NVKS, NVAK-ass. en NVAK-aav.). Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnisch) verantwoordelijkheid van een kwaliteitsbepaler. De regels met betrekking tot de samenwerking met andere professionals zijn gewijzigd (Zie Par. 2.2).

Paragraaf 1.5 Juridisch kader

De grondslag voor de NVKS ligt in artikel 24 van de VGBA. Met de vaststelling van dit artikel heeft de ledenvergadering het bestuur van de NBA een algemene bevoegdheid gegeven om nadere voorschriften vast te stellen die bepalingen uit de VGBA uitwerken. De VGBA geeft invulling aan de artikelen 3 en 19, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep (Wab) om een goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen door gedrags- en beroepsregels vast te stellen.

Bij het schrijven van de NVKS zijn zoveel mogelijk de *Aanwijzingen voor de regelgeving* gevolgd zoals deze door het Rijk worden gebruikt bij het opstellen van wet- en regelgeving.

Paragraaf 1.6 Relatie tot de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

In de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen zijn ook voorschriften opgenomen met betrekking tot het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Beide regelingen gaan dus over hetzelfde onderwerp, maar ze regelen verschillende zaken. De NVKS gaan over de inrichting van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen de accountantseenheid. De Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen gaat over externe toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan de hand van de NVKS en andere relevante regelgeving door de Raad voor Toezicht van de NBA.

Paragraaf 1.7 Leeswijzer

De NBA heeft een leeswijzer uitgebracht waarmee door middel van kleuren in de regeling is aangegeven welke bepalingen voor welke accountants en welke accountantseenheden gelden.

Paragraaf 1.8 Overzicht regeling, toelichting en handreiking

- NVKS per 16 november 2018;
- Toelichting bij de NVKS geldend per 16 november 2018;
- NBA-handreiking 1140, *De NVKS in vraag en antwoord*;

- Nadere voorschriften van 6 november 2018 houdende regels tot wijziging van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen inclusief toelichting.

Hoofdstuk 2 Reikwijdte

Paragraaf 2.1 Tot wie richten de NVKS zich ('normadressaat')

In beginsel kan de NBA zich in de regelgeving alleen rechtstreeks tot haar leden, de accountants (AA's en RA's), richten. Dit betekent dat de NBA accountantseenheden niet rechtstreeks de verplichting kan opleggen om een kwaliteitssysteem in te richten. De NVKS richten zich daarom tot de accountant en wel in de functie van:

Normadressaat	Vereisten op het niveau van
eindverantwoordelijke accountant	individuele opdrachten
Kwaliteitsbepaler	het kwaliteitssysteem
ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering	zijn eigen functioneren

Eindverantwoordelijke accountant⁵

Een eindverantwoordelijke accountant mag alleen NVKS-opdrachten uitvoeren, als binnen de accountants-eenheid namens wie hij een opdracht uitvoert een kwaliteitssysteem is ingericht.

Kwaliteitsbepaler

De functie van kwaliteitsbepaler (Zie Par. 3.4) bevat de verantwoordelijkheid voor het inrichten van een kwaliteitssysteem dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten (Zie Par. 2.3) worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Accountant als ander lid van een opdrachtteam of anderszins betrokken bij de bedrijfsvoering

Een accountant in de functie van ander lid van een opdrachtteam mag alleen bij de uitvoering van NVKS-opdrachten betrokken zijn, als deze worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional (Zie Toelichting op artikel 8). Daarnaast mag een accountant alleen betrokken zijn bij de bedrijfsvoering van een accountantseenheid, als hij geen informatie heeft die erop wijst dat binnen zijn accountantseenheid of onderdelen van haar netwerk opdrachten waarop de NVKS van toepassing zijn, niet door een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd. Onder betrokkenheid bij de bedrijfsvoering wordt in de NVKS verstaan: het op enigerlei wijze betrokken zijn bij het handelen van de accountantseenheid maar niet als klant of leverancier. Voorbeelden van betrokkenheid bij de bedrijfsvoering zijn een functie als beveiliging, cateringmedewerker, secretaresse en een accountant belast met het personeelsbeleid.

Voor iedere accountant geldt, los van zijn functie, dat hij zich onthoudt van elk handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit in strijd met de NVKS is.

⁵ Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen in de regeling en toelichting te schrijven dat een NVKS-opdracht 'door' een eindverantwoordelijke accountant wordt uitgevoerd. Hiermee wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht 'onder zijn eindverantwoordelijkheid' wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant ondersteund door een opdrachtteam.

Paragraaf 2.2 Eindverantwoordelijke professional

In de NVKS is, net als in de daarvóór geldende NVAK-ass. en NVAK-aav., rekening gehouden met andere professionals die eindverantwoordelijk zijn voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De NVKS stellen eisen aan accountants wanneer niet-accountants gelijkwaardige opdrachten uitvoeren vanuit een accountantskantoor of het Nederlandse onderdeel van het netwerk. Deze eisen zijn bedoeld om de kwaliteit te borgen. Deze eisen schrijven voor dat gelijkwaardige opdrachten alleen door 'eindverantwoordelijke professionals' mogen worden uitgevoerd. Een eindverantwoordelijke professional is een niet-accountant in een accountantskantoor of een Nederlands netwerkonderdeel van een accountantskantoor die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Onder de NVKS zijn de regels met betrekking tot de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals versoept ten opzichte van de regelgeving die vóór de inwerkingtreding van de NVKS gold. Onder de NVKS (samengevat):

- mag in een accountantskantoor worden samengewerkt met alle beroepsgenoten die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC;
- is het niet langer vereist dat een eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een door het bestuur van de NBA erkende beroepsorganisatie (het systeem van erkenning is komen te vervallen). Wel zal binnen accountantskantoren moeten worden vastgesteld dat voldaan wordt aan bepaalde vereisten. Die komen er in grote lijnen op neer dat er vergelijkbare gedrags- en beroepsregels gelden, dat er toetsing en tuchtrecht is;
- zijn NVKS-opdrachten met betrekking tot financiële informatie voorbehouden aan Nederlandse accountants, buitenlandse beroepsgenoten of aan bij of krachtens wet aangewezen professionals (Zie Toelichting op Art. 7, eerste lid).

Een eindverantwoordelijke professional volgens de NVKS voert een 'gelijkwaardige opdracht' uit (Zie Par. 2.3). Deze opdrachten vertonen een inhoudelijke gelijkenis met NVKS-opdrachten die accountants uitvoeren (uiting naar het maatschappelijk verkeer), ook al worden gelijkwaardige opdrachten onder andere regelgeving dan de NV COS uitgevoerd. De inhoudelijke gelijkenis brengt het risico mee dat het maatschappelijk verkeer verwacht dat gelijkwaardige opdrachten met dezelfde kwaliteit en ethiek worden uitgevoerd (met name vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en integriteit). Gelijkwaardige opdrachten dragen daarmee bij aan de uitstraling van een accountantskantoor. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor strekt zich daarom mede over deze opdrachten uit. Voor een accountantsafdeling gelden deze eisen niet. De opdrachten van accountantsafdelingen zijn immers intern ten behoeve van de organisatie die ook verantwoordelijk is voor de inrichting van de accountantsafdeling of ten behoeve van een beperkte kring van gebruikers.

De NVKS kunnen niet rechtstreeks aan de eindverantwoordelijke professional regels stellen omdat hij geen accountant is. Daarom houden de NVKS de kwaliteitsbepaler ervoor verantwoordelijk dat hij een gelijkwaardige opdracht in een accountantskantoor alleen toewijst aan een eindverantwoordelijke professional die aan bepaalde kwaliteitseisen voldoet. Zoals het met goed gevolg afleggen van een erkend examen, het hebben van voldoende kennis en ervaring, en het zich houden aan de regels van een goede beroepsbeoefening. Eindverantwoordelijke professionals die zijn aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoen aan deze eisen. Dit komt door de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

Deze kwaliteitseisen golden ook al vóór de inwerkingtreding van de NVKS. Wat bij de inwerkingtreding wel nieuw was, is dat de 'kwaliteitsbepaler' erop toeziet dat de eindverantwoordelijke professional aan deze eisen voldoet. Het systeem waarbij een eindverantwoordelijke professional moet zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie die vooraf door het bestuur van de NBA is erkend, is op 1 januari 2018 komen te vervallen.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor waar een buitenlandse 'accountant' onder toepassing van zijn eigen regelgeving gelijkwaardige opdrachten uitvoert, strekt zich mede over diens werkzaamheden uit. Dit is een noodzakelijke waarborg voor de kwaliteit, omdat het voor de NBA niet mogelijk is hem te verplichten aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid te voldoen. Een buitenlandse 'accountant' die niet in het register van de NBA is ingeschreven, is namelijk geen accountant in de zin van de Wab. Hij is daarom niet gebonden aan de regels van de NBA, zoals de VGBA en de NV COS. Hij kwalificeert wel als eindverantwoordelijke professional.

De regels die de NVKS stellen aan de samenwerking met eindverantwoordelijke professionals brengen mee dat het niet mogelijk is dat een ingehuurde ingenieur een CO²-assurance-rapport aftekent of een belastingadviseur tax-assurance verricht, als die professionals niet over aanvullende kwalificaties beschikken. Voor de goede orde: dit kon ook niet onder de regelgeving die tot 1 januari 2018 gold. Als een eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht uitvoert, is het van belang dat hij zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast. Dit draagt bij aan transparantie. Tevens verkleint dit het risico dat een eindverantwoordelijke professional de indruk wekt dat hij accountant is.

Paragraaf 2.3 Tot welke werkzaamheden richten de NVKS zich

De NVKS richten zich op de kwaliteitsborging van NVKS-opdrachten. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was 'NVKS-opdracht' een nieuw begrip in de regelgeving.

Wat zijn NVKS-opdrachten? Dit zijn in de eerste plaats assurance- of aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant onder toepassing van de NV COS. Werkzaamheden en opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS vallen niet onder de definitie, want deze zijn van toepassing van de NV COS uitgesloten (Zie Par. 2.4).

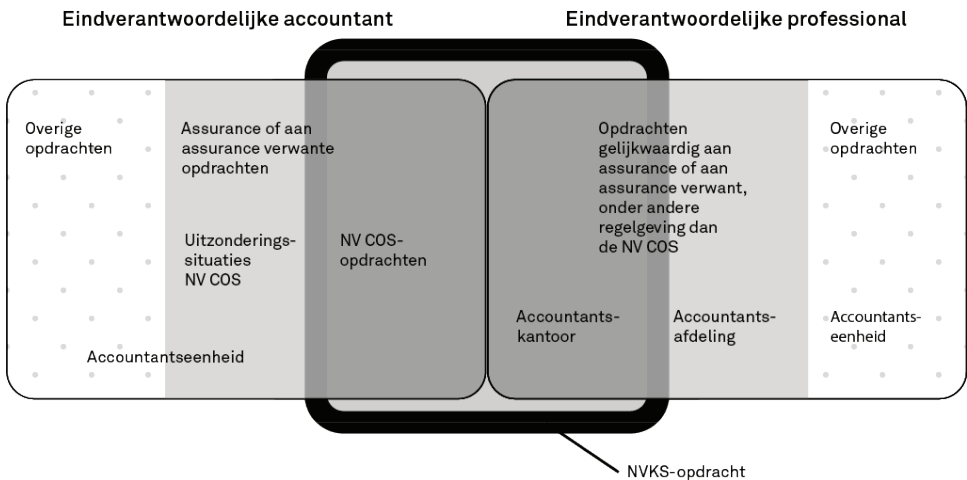
Wettelijke controles vallen wel onder de definitie maar zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten. (Zie Art. 2)

Wat zijn ook NVKS-opdrachten? Gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van zijn eigen beroepsregelgeving (Zie Par. 2.2). Een gelijkwaardige opdracht is een opdracht die als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren en waarop de NV COS zouden zijn toegepast, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd. Een voorbeeld van een gelijkwaardige opdracht is een opdracht van een EDP-auditor tot het afgeven van een assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie. In de volgende twee situaties is *geen* sprake van een gelijkwaardige opdracht:

- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'niet' als assurance- of aan assurance verwante opdracht zou kwalificeren, als deze door een accountant zou worden uitgevoerd;
- een niet-accountant voert een opdracht uit die 'wel' als een assurance- of aan assurance verwante opdracht in de zin van de NV COS zou kwalificeren. Maar een accountant zou deze opdracht niet volgens de NV COS hebben uitgevoerd, omdat sprake is van situatie waarvoor in de NV COS een uitzondering is opgenomen (Zie Par. 2.4).

Gelijkwaardige opdrachten in een accountantsafdeling vallen niet onder de NVKS (Zie Par. 2.2).

In onderstaande figuur is aangegeven welke opdrachten onder de werkingssfeer van de NVKS vallen. De omvang van de kolommen is niet representatief of illustratief voor het aandeel van dergelijke opdrachten in een accountantseenheid.



Paragraaf 2.4 Uitzonderingssituaties NV COS

Opdrachten die worden uitgevoerd door accountants maar van toepassing van de NV COS zijn uitgesloten, vallen niet onder de definitie van NVKS-opdracht.

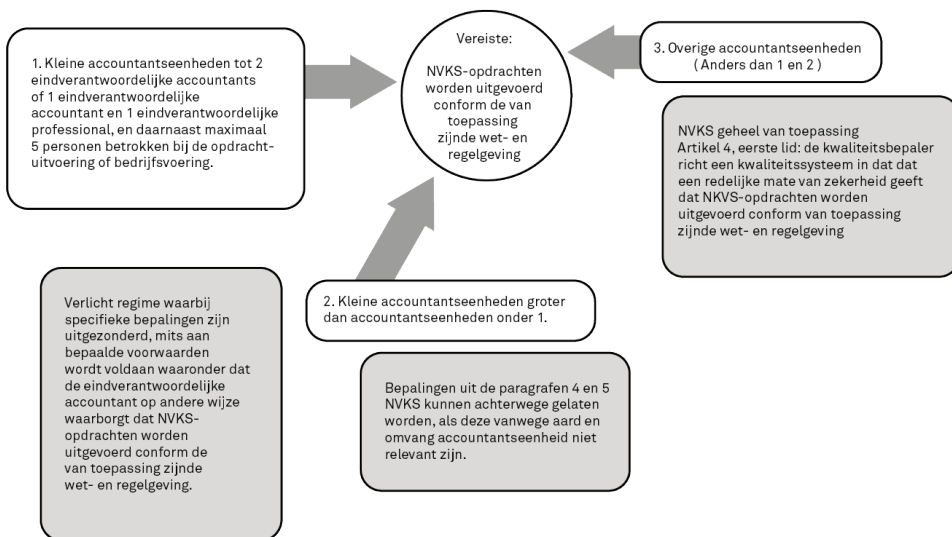
Op grond van bepalingen in het algemene deel van de NV COS moeten alle in Nederland werkzame openbaar, intern en overheidsaccountants bij alle assurance- en aan assurance verwante opdrachten de NV COS toepassen. Hiervan zijn enkele specifieke situaties uitgezonderd. Zo is rekening gehouden met de opdrachtuitvoering binnen accountantsafdelingen en is het mogelijk dat een accountant in een accountantskantoor als lid van een opdrachtteam meewerkt aan opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. Voorwaarde is dat een accountant op andere wijze voldoet aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA (Zie de derde bepaling in het algemene deel van de NV COS). Doet hij dit niet of onvoldoende, dan is de kwaliteit van de door hem uitgevoerde opdracht onvoldoende gewaarborgd en kan hij tuchtrechtelijk worden aangesproken.

Paragraaf 2.5 Verlicht regime

De NVKS geven kleinere accountantseenheden (accountantsafdelingen en accountskantoren) de mogelijkheid om rekening te houden met hun aard en omvang. Deze accountantseenheden kunnen een kwaliteitssysteem op maat inrichten. Hiermee wordt voorkomen dat kleinere accountantseenheden onevenredig worden belast. Als een klein accountantskantoor bijvoorbeeld geen personeel heeft, is het ook niet nodig om personeelsbeleid in te voeren.

Er is een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem niet of beperkt kunnen worden toegepast, als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering. Daarnaast is er een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar: maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering; of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven. Deze figuur kan helpen bij de vraag onder welk regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid aansluit.

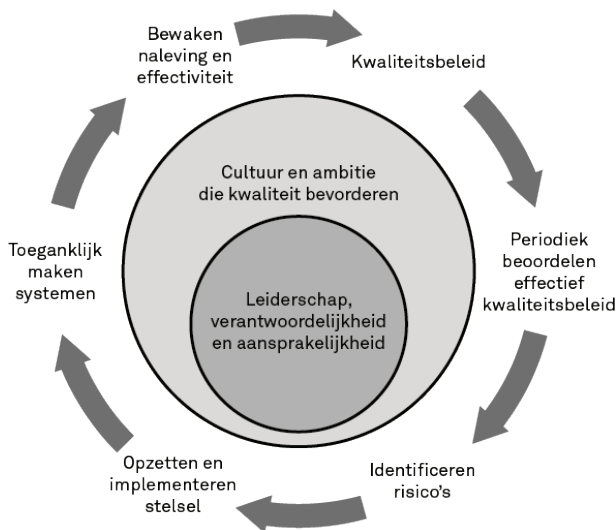


Hoofdstuk 3 Opbouw kwaliteitssystemen

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

Paragraaf 3.1 Kwaliteitssysteem

De NVKS bepalen dat een kwaliteitssysteem moet worden ingericht dat een redelijke mate van zekerheid geeft dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. De structuur van het kwaliteitssysteem is ontleend aan algemene theorieën over kwaliteitsbeheersing en voor de terminologie is aangesloten bij het kwaliteitsmanagementsysteem dat door de IAASB wordt gebruikt in de in december 2015 gepubliceerde *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest—A Focus on Quality Control, Group Audits and Professional Skepticism*, voor het vernieuwen van ISQC1.



Deze stappen vormen een logische invulling van het kwaliteitssysteem en het onderhouden hiervan, zoals dat ook al in de regelgeving geldt die relevant is totdat de NVKS van toepassing zijn. De stap om risico's te identificeren lijkt misschien nieuw maar het vereiste om bij de inrichting van het systeem rekening te houden met de aard en de omvang van de accountantseenheid vereist feitelijk een risicoanalyse.

Paragraaf 3.2 Kwaliteit

Het uitgangspunt van de NVKS is:

'een accountant levert kwaliteit als hij de doelstellingen verwezenlijkt van de Standaarden (NV COS) die betrekking hebben op de opdracht.'

Onder het voldoen aan kwaliteitsnormen wordt in de zin van de NVKS onder andere verstaan het voldoen aan:

- wet- en regelgeving, waaronder de doelstellingen van de opdracht zoals gedefinieerd in de NV COS; en
- de verwachtingen van de opdrachtgever, het maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen.

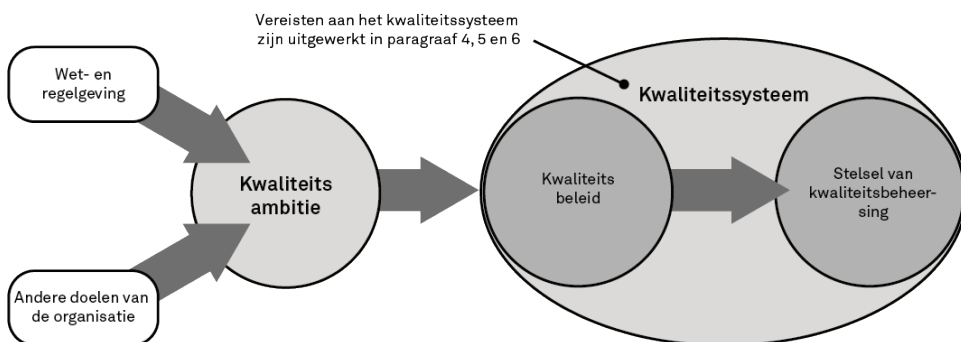
De NV COS vereisen dat de accountant zich minimaal houdt aan de doelstelling van de opdracht zoals beschreven in de Standaarden, de fundamentele beginselen van de VGBA en, in geval van assurance-opdrachten, ook aan de onafhankelijkheidsvereisten van de ViO.

Een accountant voert zijn werkzaamheden uit in een accountantseenheid die moet kunnen borgen dat de accountant kwaliteit levert. Een kwaliteitssysteem is hierbij het belangrijkste instrument van de accountantseenheid om de kwaliteit van NVKS-opdrachten te beheersen en te kunnen aantonen.

Paragraaf 3.3 Kwaliteitsambitie

De kwaliteitsambitie is de kwaliteit die de accountantseenheid nastreeft. Als het gaat om wet- en regelgeving die van toepassing is op assurance- of aan assurance verwante opdrachten, zoals de NV COS, moet de ambitie minimaal gericht zijn op het voldoen aan deze regels. Als het gaat om verwachtingen van

opdrachtgevers, maatschappelijk verkeer of gebruikers van accountantsverklaringen kan een accounts-eenheid in haar ambitie formuleren op welke wijze en aan welke verwachtingen wordt voldaan en welk kwaliteitsniveau daarbij wordt nagestreefd. Het gaat dus niet alleen over het naleven van door anderen opgelegde regels maar ook over de doelen die een accountantseenheid zichzelf stelt. Daarmee kan deze zich onderscheiden van andere accountantseenheden.



Paragraaf 3.4 Kwaliteitsbepaler

Nieuw in de NVKS is de term kwaliteitsbepaler. De kwaliteitsbepaler is verantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. In de Wta en het Bta wordt de term beleidsbepaler gebruikt. De term beleidsbepaler wordt in de NVKS niet gebruikt omdat niet iedere kwaliteitsbepaler beleidsbepaler hoeft te zijn. (Zie Art. 3)

Een kwaliteitsbepaler is altijd een accountant. Vaak is de kwaliteitsbepaler een beleidsbepaler. Alleen als geen van de beleidsbepalers accountant is, wordt de functie van kwaliteitsbepaler ingevuld door een andere accountant. De kwaliteitsbepaler wordt aangewezen vanwege zijn kennis van en ervaring met kwaliteit en zijn positie binnen de accountantseenheid. Het ligt voor de hand dat als een accountantseenheid een bestuurslid heeft dat verantwoordelijk is voor kwaliteit, deze bestuurder de functie van kwaliteitsbepaler op zich neemt. De werkzaamheden van de kwaliteitsbepaler zijn een professionele dienst in de zin van de VGBA. De kwaliteitsbepaler kan taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (Zie Par. 5.2), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem. De kwaliteitsbepaler kan tuchtrechtelijk worden aangesproken als het kwaliteitssysteem niet voldoet. Het kunnen aanspreken van een persoon is een logische stap vanuit het uitgangspunt van een effectief functionerend systeem van administratieve organisatie en interne beheersing.

Bij de inwerkingtreding van de NVKS was de term kwaliteitsbepaler weliswaar nieuw⁶ maar zijn verantwoordelijkheid was dat niet. In de tot die tijd geldende NVAK-ass. stond in artikel 2 bijvoorbeeld:

- 1 *"Deze nadere voorschriften richten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor.*
- 2 *De dagelijks beleidsbepaler ziet erop toe dat de andere professional die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor en die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht uitvoert, zich houdt aan de voor hem en voor de door hem uitgevoerde assurance-opdracht geldende regelgeving."*

Op grond van de definitiebepalingen in de NVAK-ass. was een dagelijks beleidsbepaler een openbaar accountant zoals omschreven in artikel B1-291.2 van de VGC, de voorloper van de VGBA. Met de term dagelijks beleidsbepaler werd de openbaar accountant bedoeld die:

⁶ De NVAK-ass. richtten zich tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor. In de NVAK-aav. werden ook andere accountants aangesproken omdat de beleidsbepaler hier geen accountant hoefde te zijn.

- 1 “het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt; en
- 2 ervoor zorgt dat het accountantskantoor:
 - a een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
 - b voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.”

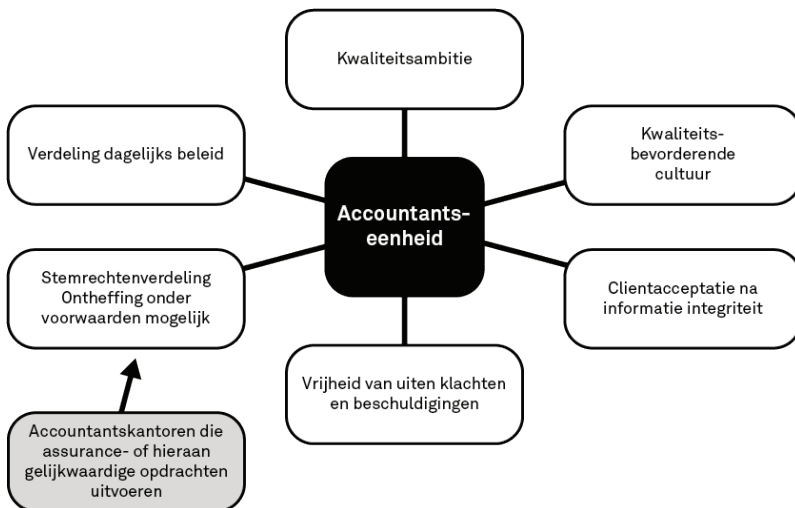
De verantwoordelijkheden komen overeen met die van de kwaliteitsbepaler. De tuchtrechtelijke aansprakelijkheid komt eveneens overeen. Zie onder andere artikel 5 van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen:

- 1 “Het bestuur kan zijn bevindingen in de vorm van een klacht ter kennis van de accountantskamer brengen indien hem bij de uitoefening van het toezicht van feiten of omstandigheden blijkt die grond kunnen opleveren tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel, althans tot gegrondverklaring van de klacht.
- 2 Indien bij een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants werkzaam zijn of aan een accountantspraktijk of accountantsafdeling meerdere accountants verbonden zijn, bepaalt het bestuur voor de toepassing van het eerste lid, tegen welke accountant of accountants hij een klacht aanhangig maakt.”

Kijkend naar de Wta en het Bta lijkt de verantwoordelijkheid zich primair te richten op de accountantsorganisatie. Gelijktijdig wordt van dagelijks beleidsbepalers bij een accountantsorganisatie met een oob⁷ -vergunning verwacht dat zij een uitspraak doen of het stelsel van kwaliteitsbeheersing al dan niet doeltreffend functioneert (soort ‘in control-verklaring’). Ook uit de Wta en het Bta volgt dus dat een beleidsbepaler een eigen verantwoordelijkheid heeft waarop hij vaktechnisch aangesproken kan worden.

Paragraaf 3.5 Randvoorwaarden

Voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie kan aanvaarden, moet hij vaststellen dat zijn accountantseenheid aan een aantal randvoorwaarden voldoet. Deze zijn in onderstaand schema weergegeven:



⁷ Organisatie van openbaar belang.

Deze randvoorwaarden zijn opgenomen omdat een kwaliteitsbepaler zonder invulling hiervan onvoldoende kans van slagen heeft om de kwaliteit van de accountantseenheid op het noodzakelijke en gewenste niveau te krijgen. Gelijktijdig lijkt het niet reëel om te verwachten dat de kwaliteitsbepaler deze randvoorwaarden zelf kan invullen omdat de verantwoordelijkheid hiervoor bij het gehele management van de accountantseenheid ligt. Indien de accountantseenheid niet langer aan de randvoorwaarden voldoet en ook niet na aandringen van de kwaliteitsbepaler daaraan gaat voldoen, dan moet hij zijn functie (van kwaliteitsbepaler) neerleggen. Dit is een belangrijk signaal voor het bestuur van de accountantseenheid.

Stemrechtverdeling en bepaling van het dagelijks beleid

Twee randvoorwaarden hebben alleen betrekking op accountantskantoren van waaruit assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd. Deze randvoorwaarden hebben betrekking op de verdeling van de stemrechten en het dagelijks beleid. Deze accountantskantoren hebben een grotere maatschappelijke rol dan accountantskantoren die geen assurance-opdrachten uitvoeren en accountantsafdelingen, omdat zij zekerheid aan derden geven. Deze randvoorwaarden beogen dat anderen dan - samengevat - accountants (zie 1 tot en met 3 hieronder) geen besluiten kunnen nemen die direct of indirect van invloed zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten. Deze randvoorwaarden zijn er tevens om een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen.

Derhalve is vereist dat de meerderheid van de stemrechten, voor zover deze betrekking hebben op besluiten die direct of indirect van invloed kunnen zijn op de uitvoering van NVKS-opdrachten, wordt gehouden door:

- 1 accountantspraktijken;
- 2 auditkantoren als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta;⁸
- 3 accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

Een vergelijkbare bepaling geldt ten aanzien van het dagelijks beleid van accountantskantoren die assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren. Het dagelijks beleid dient in meerderheid bepaald te worden door de partijen genoemd onder 1, 2, en 3 hiervoor.

Het bestuur van de NBA kan in bijzondere gevallen een ontheffing verlenen. Die ontheffing maakt het mogelijk om een assurance-opdracht of een hieraan gelijkwaardige opdracht uit te voeren, ook al wordt niet aan de vereiste stemrechtverdeling voldaan. Kwaliteitsbepalers die een ontheffing verzoeken zullen in elk geval moeten aantonen dat:

- geen van de aandeelhouders of andere eigenaren kwalificeert als entiteit of natuurlijke persoon als hiervoor genoemd;
- minder dan tien procent van de jaaromzet en minder dan tien procent van de jaarlijkse uren aan assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten wordt besteed; en
- zij op andere wijze waarborgen dat de accountants binnen het accountantskantoor de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben.

Een ontheffing kan ook uitkomst bieden als de uitvoering of afronding van assurance-opdrachten opeens moet worden waargenomen binnen een accountantskantoor waarin niet langer aan de vereiste stemrechtverdeling wordt voldaan. Stel nu dat de eigenaar van een klein accountantskantoor plotseling komt te overlijden en zijn erfgenamen geen accountant zijn. Dan voldoet het accountantskantoor op dat moment niet langer aan de vereiste stemrechtenverdeling en zou een waarnemer de lopende assurance-opdrachten niet

8 Een auditkantoor als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, van de Wta is een onderneming of instelling die door de toezichthoudende instantie van een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende de intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157).

kunnen afronden. Dit is niet wenselijk en bovendien in strijd met het doel dat de verplichting tot waarneming (artikel 14) beoogt: een ordentelijke voortzetting en eventueel afronding van lopende assurance-opdrachten. Een ontheffing maakt het mogelijk dat de waarnemer de assurance-opdrachten voortzet en afrondt, ondanks het feit dat niet langer aan de stemrechteneis is voldaan.

Samengevat kunnen de randvoorwaarden met betrekking tot stemrechten en dagelijks beleid als volgt worden weergegeven:

Accountantskantoor dat	Randvoorwaarden	Ontheffing mogelijk
- een accountant als aandeelhouder heeft;⁹ en/of - assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert en meer dan 10% van zijn jaaromzet en/of meer dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt.	- ten aanzien van meerderheid stemrechten; - ten aanzien van bepaling dagelijks beleid.	- nee - nee
- geen accountant als aandeelhouder heeft;¹⁰ en - assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert maar minder dan 10% van zijn jaaromzet én minder dan 10% van zijn jaarlijkse uren aan deze opdrachten besteedt; en - heeft gewaarborgd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij accountants ligt.¹¹	- ten aanzien van meerderheid stemrechten; - ten aanzien van bepaling dagelijks beleid.	- ja - nee
- alleen aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoert.¹²	geen randvoorwaarden ter zake van stemrechten of dagelijks beleid.	n.v.t.

Overige randvoorwaarden

De overige randvoorwaarden die relevant zijn voordat een kwaliteitsbepaler zijn functie aanvaardt, gelden voor alle accountantseenheden en zijn als volgt. De accountantseenheid:

- heeft een kwaliteitsambitie geformuleerd;
- bevordert een interne cultuur waarin kwaliteit een essentieel onderdeel is;
- accepteert alleen cliënten waarvan geen informatie bekend is die moet leiden tot de conclusie dat de cliënt niet integer is; en

9 Verkort en vereenvoudigd weergegeven. Voor de precieze eisen: zie artikel 5, vierde lid, onderdeel a, van de NVKS.

10 Zie voetnoot 16.

11 Zie voetnoot 16.

12 En eventuele overige opdrachten anders dan assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten.

- zorgt ervoor dat klachten en beschuldigingen aan de orde gesteld kunnen worden zonder dat de rechtspositie van degenen die dat doen in gevaar wordt gebracht.

Paragraaf 3.6 Samenwerking met netwerkonderdelen (bijvoorbeeld administratiekantoor)

De NBA heeft als taak een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen. Dit is ook van belang voor de wettelijke bescherming van de accountantstitel. Om een goede beroepsuitoefening door accountants te waarborgen, heeft de NBA bijvoorbeeld als beleid dat binnen accountantseenheden accountants betrokken moeten worden bij opdrachten waarbij ondernemers ondersteund worden bij het opstellen van hun jaarrekening. Daarom is Standaard 4410 van de NV COS verplicht gesteld bij het samenstellen van BW2-jaarrekeningen en historische financiële overzichten. Standaard 4410 maakt dat een accountant die eindverantwoordelijk is, aanspreekbaar is in het kader van kwaliteitstoetsing en tuchtrecht.

Met het oog op een goede beroepsuitoefening en duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer is het niet wenselijk dat deze uitgangspunten door een andere organisatiestructuur ontlopen kunnen worden. Daarom stellen de NVKS eisen aan de samenwerking tussen accountantskantoren en andere organisaties in het netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren (artikel 8, tweede lid, onderdeel b). Er is aansluiting gezocht bij het begrip 'netwerk'. Dit is een in de regelgeving op conceptueel niveau gedefinieerd begrip.¹³ Het is bijna niet mogelijk om een allesomvattende grens te trekken tussen wat wel en niet mag. Om die reden is er gekozen voor – hier komt het feitelijk op neer – het stellen van randvoorwaarden aan die samenwerking. Deze randvoorwaarden leiden ertoe dat in een Nederlands netwerkonderdeel dat zelf geen accountantskantoor is¹⁴ gelijkwaardige opdrachten alleen kunnen worden uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals. Als discussie zou ontstaan over de kwaliteit van de uitvoering van die opdrachten, dan kan dat namelijk negatief afstralen op het accountantskantoor in het netwerk. De randvoorwaarden richten zich tot de individuele accountant, omdat de NBA geen regels aan accountantskantoren kan opleggen.

Hoofdstuk 4 Inhoud kwaliteitssysteem

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

Paragraaf 4.1 Algemeen

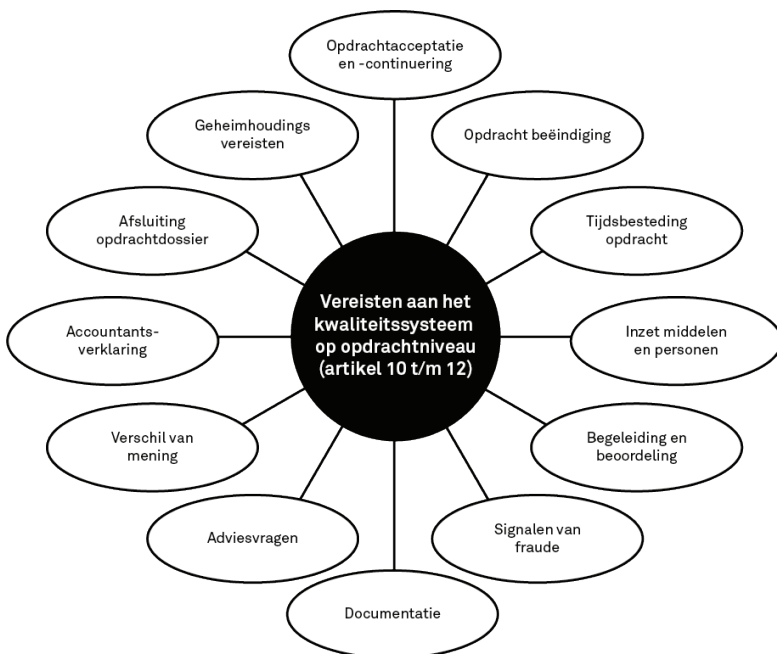
Het kwaliteitssysteem omvat een kwaliteitsbeleid en een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de NVKS zijn onderwerpen opgenomen die geregeld moeten worden in het kwaliteitsbeleid en die beheerst moeten worden door middel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De onderwerpen zijn niet nieuw en de meeste bepalingen zijn herkenbaar vanuit de NV COS. In de NV COS zijn dergelijke onderwerpen geregeld op het niveau van de individuele opdracht, daar waar het in deze NVKS gaat om bepalingen die betrekking hebben op het inrichten van een kwaliteitssysteem op organisatieniveau.

De voor het kwaliteitssysteem verplichte onderwerpen zijn in onderstaande twee figuren weergegeven. De eerste figuur betreft de vereisten die op organisatieniveau en de tweede figuur betreft de vereisten die op opdrachtniveau relevant zijn.

13 De definitie van netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS: "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, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen."

14 Is een accountant betrokken bij de uitvoering van bijvoorbeeld een samenstelopdracht voor een externe opdrachtgever? Dan is de organisatie van waaruit hij die opdracht uitvoert een accountantskantoor in de zin van de NVKS.

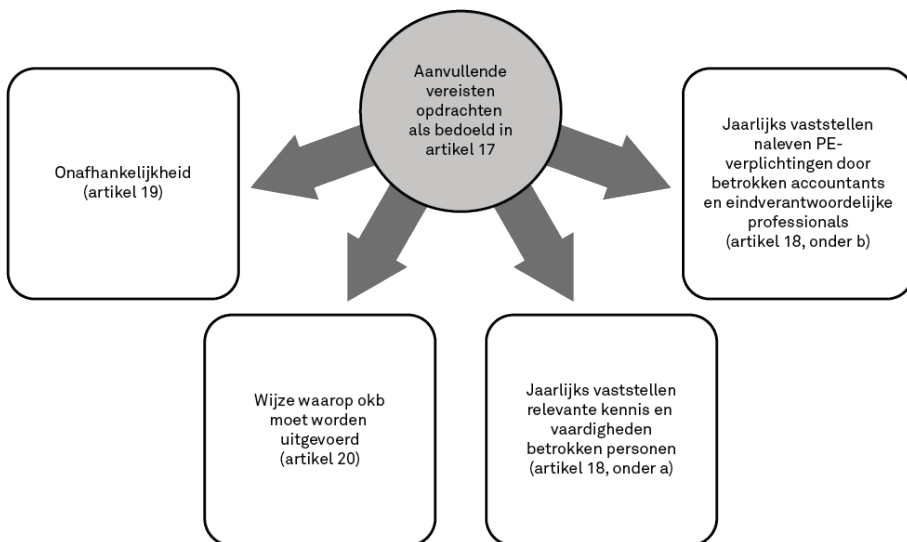


Als het gaat om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de belangrijkste bepaling dat de accountantseenheid moet regelen *voor welke NVKS-opdrachten* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is. *De wijze waarop* een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, althans ten aanzien van aan assurance verwante en hieraan gelijkwaardige opdrachten, wordt door de accountantseenheid zelf ingevuld

(Zie Par. 4.2 voor assurance-opdrachten). De kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten is hiermee voldoende geborgd.

Paragraaf 4.2 Aanvullende vereisten voor assurance-opdrachten

Voor assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende vereisten omdat een accountant bij assurance-opdrachten zekerheid geeft aan derden. Daarmee is het vertrouwen dat de maatschappij mag ontleenen aan een assurance-opdracht groter dan bij een andere opdracht. De aanvullende eisen hebben betrekking op onafhankelijkheid, personeelsbeleid en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.



Ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten zijn minimumeisen ‘aan de wijze van uitvoering’ gesteld. Deze eisen komen bovenop de bepaling dat een accountantseenheid moet regelen op welke opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd (Zie Par. 4.1). De NVKS verplichten tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij ‘alle’ controleopdrachten van financiële overzichten¹⁵ bij organisaties van openbaar belang, bijvoorbeeld bij vrijwillige controles, controles van subsidieverklaringen en verzekerd belang-controles. Dit is in lijn met ISQC1.

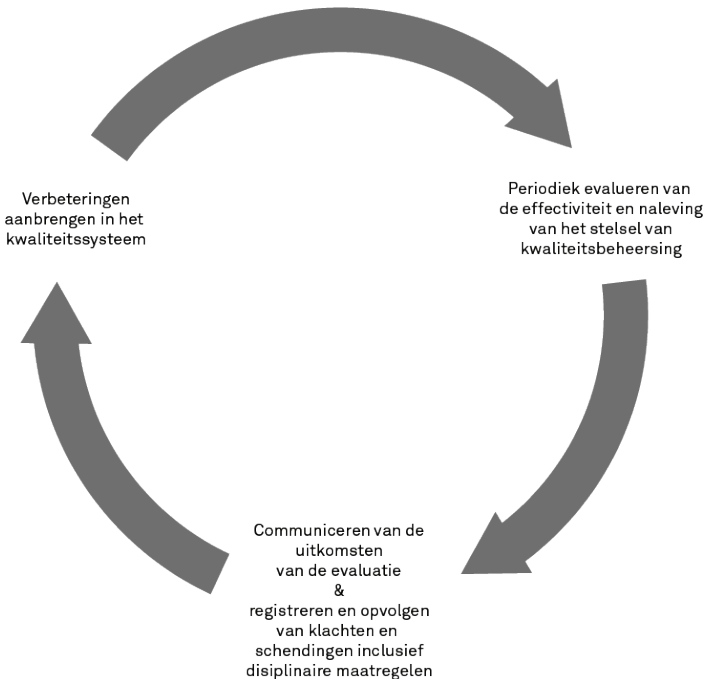
Hoofdstuk 5 Kwaliteitsbeheersing

Het kwaliteitssysteem binnen een accountantskantoor is, indien aan de orde, mede gericht op de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke professionals worden uitgevoerd. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze paragraaf te beperken tot NVKS-opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. In een enkel geval worden opdrachten van eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid op dit punt te voorkomen.

¹⁵ Met uitzondering van wettelijke controles (die zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten). Bij wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang moet overigens ook een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden uitgevoerd. Dit is in de EU-verordening geregeld.

Paragraaf 5.1 Algemeen

Zoals weergegeven in de figuur in paragraaf 3.1 onder 'kwaliteitssysteem', is het bewaken van de naleving en effectiviteit van het kwaliteitssysteem een essentieel onderdeel van dit systeem. De opzet en implementatie kunnen immers goed geregeld zijn maar als vereisten niet worden nageleefd of niet worden geactualiseerd, dan is de kwaliteit van de werkzaamheden onvoldoende geborgd. Daarom bevatten de NVKS de volgende vereisten ten aanzien van kwaliteitsbeheersing wanneer het systeem eenmaal is ingericht:



De reikwijdte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is gelijk aan die van het kwaliteitsbeleid. Registraties die relevant zijn voor het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing dienen in beginsel ten minste zeven jaren te worden bewaard, te rekenen vanaf het moment waarop (de betreffende onderdelen van) het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing hun geldigheid hebben verloren. Onderdelen die zijn gewijzigd bijvoorbeeld zullen nog gedurende minimaal zeven jaren moeten worden bewaard nadat zij zijn gewijzigd.

Paragraaf 5.2 Kwaliteitssysteem aanpassen binnen redelijke termijn

Wijzigingen in het kwaliteitssysteem moeten binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd (artikel 4, achtste lid). Een periode van drie maanden zal meestal voldoende zijn om wijzigingen door te voeren. Wanneer is het nodig om het kwaliteitssysteem aan te passen?

- het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt jaarlijks geëvalueerd. Uit die evaluatie kan volgen dat het nodig is om het stelsel van kwaliteitsbeheersing of het kwaliteitsbeleid aan te passen (Zie art. 22);
- dit kan ook nodig zijn als de situatie verandert. Bijvoorbeeld als een accountantseenheid besluit om ook assurance-opdrachten te gaan uitvoeren. In dat geval gaat ook paragraaf 5 van de NVKS gelden. Of als een accountantseenheid uitbreidt. Denk hierbij aan een kleine accountantseenheid die het verlicht regime van artikel 27, tweede lid, toepaste maar waarvoor door uitbreiding de normale regels gaan gelden.

Paragraaf 5.3 Kwaliteitsmanager

Omdat kwaliteitsbeheersing vraagt om competenties die niet elke accountant hoeft te hebben is het verstandig, zeker bij grotere accountantseenheden, om iemand met deze expertise aan te stellen. Daarom is hiervoor de functie van kwaliteitsmanager ingevoerd. De kwaliteitsmanager is als procesmanager operationeel verantwoordelijk voor het opzetten, implementeren en bewaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en legt verantwoording aan de kwaliteitsbepaler af. De kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen. De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

De kwaliteitsmanager hoeft geen accountant te zijn. Voor de functie van kwaliteitsmanager is het van belang dat hij over voldoende deskundigheid en ervaring beschikt met betrekking tot kwaliteit en procesbeheersing, rekening houdend met de specifieke kenmerken van de accountantseenheid. Afhankelijk van de aard en omvang van de accountantseenheid kunnen de taken van de kwaliteitsmanager ook worden verdeeld over meerdere personen, waarbij bijvoorbeeld een 'compliance officer' een deel van de taken uitvoert. Desgewenst kunnen de functies van kwaliteitsbepaler en kwaliteitsmanager worden gecombineerd.

Hoofdstuk 6 Hardheidsclausule

In de NVKS is een hardheidsclausule opgenomen. Deze staat in artikel 27a. Het kan door onvoorziene omstandigheden gebeuren dat de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten niet meer voldoet aan de NVKS. Denk aan een situatie waarbij de kwaliteitsbepaler van de accountantseenheid plotseling zijn functie neerlegt of komt te overlijden. Een eindverantwoordelijke accountant zal de uitvoering van lopende NVKS-opdrachten dan moeten beëindigen. Voor de uitvoering van een NVKS-opdracht is het immers volgens deze nadere voorschriften noodzakelijk dat een kwaliteitsbepaler is aangesteld (Zie NVKS, Art. 6).

Het tussentijds beëindigen van NVKS-opdrachten kan echter grote consequenties hebben voor de opdrachtgever en/of derden-belanghebbenden. Deze kunnen niet in verhouding staan tot het doel en de strekking van de NVKS. Bijvoorbeeld als het niet-continueren van de opdracht tot gevolg heeft dat een opdrachtgever met continuïteitsproblemen niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten of aan zijn wettelijke rapportageverplichtingen te voldoen. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht tussentijds te beëindigen. Voor dergelijke onvoorziene en uitzonderlijke gevallen wordt een hardheidsclausule opgenomen.

In deze gevallen neemt een accountant namens de accountantseenheid contact op met de NBA. Deze persoon beoordeelt samen met de NBA of de beëindiging van (een) door de accountantseenheid voorgelegde NVKS-opdracht(en) tot een maatschappelijk onwenselijke situatie leidt en zo ja, onder welke voorwaarden het afronden van de opdracht(en) toch kan. Doel is om gezamenlijk tot een oplossing te komen in de gevallen dat dit maatschappelijk noodzakelijk is.

Het is gewenst om in het dossier van een NVKS-opdracht waar dit aan de orde is vast te leggen dat overeenstemming over de voortzetting bestaat en onder welke voorwaarden de opdracht mag worden gecontinueerd (Zie Art. 12, tweede lid, onderdeel f, van de NVKS). Vanzelfsprekend moeten accountants alert zijn op situaties waarin de kwaliteitsbeheersing binnen een accountantseenheid niet langer aan de NVKS voldoet.

Deze hardheidsclausule heeft betrekking op een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen als gevolg van een gebrek in de kwaliteitsbeheersing door de accountantseenheid. Deze eisen staan in de NVKS. Daarom is de hardheidsclausule in de NVKS opgenomen en niet in de VGBA.

Artikelsgewijze toelichting

Omwille van de leesbaarheid van de regeling en de artikelsgewijze toelichting is ervoor gekozen de artikelen in de paragrafen 4 tot en met 6 grotendeels toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet in de artikelen voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS (Zie de schakelbepalingen artikelen 16, 21 en 26). Op enkele plaatsen in de regeling en de artikelsgewijze toelichting wordt de opdrachtuitvoering door eindverantwoordelijke professionals wel expliciet benoemd om eventuele onduidelijkheid te voorkomen.

Onder opdrachtuitvoering 'door' een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional wordt bedoeld dat een NVKS-opdracht 'onder zijn eindverantwoordelijkheid' wordt uitgevoerd. Vaak wordt een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional ondersteund door een opdrachtteam.

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Toelichting bij artikel 1

Voor de begripsomschrijvingen is waar mogelijk aangesloten bij begrippen uit andere relevante wet- en regelgeving. Daar waar het niet mogelijk is een begrip letterlijk over te nemen, is de term 'op overeenkomstige wijze toegepast' gebruikt.

Accountantsafdeling

Kenmerkend voor een accountantsafdeling is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van 'de organisatie waarvan de accountantseenheid onderdeel is'. Dit kan zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam zijn. In deze definitie is niet bepaald voor wie de opdracht wordt uitgevoerd. Dit betekent dat de opdracht zowel voor de organisatie zelf als voor een nader bepaalde kring van gebruikers als gedefinieerd in artikel 1 van de ViO¹⁶ kan worden uitgevoerd.

Accountantskantoor

Kenmerkend voor een accountantskantoor is dat een accountant NVKS-opdrachten uitvoert in opdracht van een 'externe opdrachtgever'. Er is al sprake van een accountantskantoor, als minimaal één NVKS-opdracht ten behoeve van een externe opdrachtgever wordt uitgevoerd (door een accountant). Als daarnaast ook NVKS-opdrachten uitgevoerd worden zonder dat sprake is van een externe opdrachtgever, dan heeft dit geen consequenties voor de kwalificatie accountantskantoor. Een accountant kan NVKS-opdrachten zowel in de functie van eindverantwoordelijke accountant als in de functie van een ander lid van een opdrachtteam uitvoeren.

Accountantspraktijk

Een accountantspraktijk kan bestaan uit zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor. Zodra een accountant een wettelijke controle uitvoert, zal moeten worden voldaan aan de eisen voor ac-

¹⁶ Nader bepaalde kring van gebruikers: personen die door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij en de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid vóór aanvang van de assurance-opdracht als de beperkte verspreidingskring zijn aangemerkt.

countantsorganisaties in de Wta, het Bta, de VAO en, indien wettelijke controles voor organisaties van openbaar belang worden uitgevoerd, ook in de EU-verordening. Voor zover NVKS-opdrachten niet-zijnde een wettelijke controle worden uitgevoerd, moet voldaan worden aan de NVKS. Omdat beide typen regelgeving een stelsel van kwaliteitsbeheersing vereisen, zou dit kunnen leiden tot twee stelsels binnen één accountantspraktijk, hetgeen ongewenst kan zijn.

Accountantsverklaring

Sinds de aanpassing van de NV COS per 15 december 2010, waarbij aansluiting is gezocht bij de Nederlandse vertaling van de ISA's voor Nederland en België, is de term accountantsverklaring niet meer beperkt tot een controleopdracht. De term accountantsverklaring omvat alle verklaringen en rapporten van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht. Dit zijn een controleverklaring, beoordelingsverklaring, samenstellingsverklaring, assurance-rapport of een rapport van feitelijke bevindingen.

Met de term schriftelijk wordt beoogd het onderscheid met een mondelinge verklaring duidelijk te maken. Een schriftelijke verklaring valt immers te raadplegen, dateren en identificeren, en de authenticiteit kan worden gewaarborgd. Onder schriftelijk valt ook elektronische vastlegging.

Eindverantwoordelijke accountant

Dit is dezelfde persoon als de eindverantwoordelijke accountant in de zin van de ViO¹⁷.

Eindverantwoordelijke professional: zie paragraaf 2.2 van de Toelichting

Gelijkwaardige opdracht: zie paragraaf 2.2 en 2.3 van de Toelichting

Op sommige plaatsen in de NVKS staat 'hieraan gelijkwaardige opdrachten'. Dan gaat het om opdrachten die alleen gelijkwaardig zijn aan assurance-opdrachten of die alleen gelijkwaardig zijn aan aan assurance verwante opdrachten. Naar welke opdrachten 'hieraan' verwijst, volgt uit de tekst van de bepaling.

Kwaliteit: zie paragraaf 3.2 van de Toelichting

Kwaliteitsambitie: zie paragraaf 3.3 van de Toelichting

Kwaliteitsbeleid

Het beleid omvat de meetbare doelstellingen voor de gehele accountantseenheid en voor de verschillende onderdelen van de accountantseenheid.

Kwaliteitsbepaler: zie paragraaf 3.4 van de Toelichting

Kwaliteitsmanager: zie paragraaf 5.3 van de Toelichting

Kwaliteitssysteem: zie paragraaf 3-6 van de Toelichting

NVKS-opdracht: zie paragraaf 2.3 van de Toelichting

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is in de NVKS uitgebreider dan de definitie in de herziene Standaard 220 van de NV COS. In de definitie in de NVKS worden namelijk voorwaarden gesteld

17 In de ViO is echter opgenomen dat deze *verantwoordelijk* voor de opdracht is, terwijl *eindverantwoordelijk* is bedoeld. Dit lijkt eveneens de 'hoofdverantwoordelijke' te zijn in de definitie van 'voornaamste vennoot' in Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad.

aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er), zoals 'voldoende en geschikte ervaring en autoriteit'. In de definitie in de herziene Standaard 220 komen deze voorwaarden te vervallen. In plaats daarvan worden in de International Standard on Quality Management 2 (ISQM-2) eisen gesteld aan de OKB-er. In Nederland is echter de *International Standard on Quality Management 2* nog niet geïmplementeerd. Daarom is de definitie uit de voorgaande versie van Standaard 220 in afwachting van de implementatie van ISQM in Nederland gehanteerd in de NVKS. Overigens bestaan voor de wettelijke controle voorwaarden voor een OKB-er in art. 18, lid 2 Bta en art. 8 EU-Verordening.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

De definitie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

Opdrachtteam

De definitie van opdrachtteam verwijst naar de definitie zoals opgenomen in Standaard 220. Voor de toelichting op de definitie wordt naar Standaard 220 verwezen.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing: zie paragraaf 4 en 5 van de Toelichting

Toelichting bij artikel 2

De NVKS zijn van toepassing op:

- assurance- en aan assurance verwante opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant in een accountantskantoor of een accountantsafdeling onder toepassing van de NV COS; en
- gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

De NVKS zijn *niet* van toepassing op:

- opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS;
- wettelijke controles; en
- gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS door een niet-accountant in een 'accountantsafdeling';
- opdrachten die geen assurance- of aan assurance verwante opdracht zijn en worden uitgevoerd onder de eindverantwoordelijkheid van een accountant.

Opdrachten als bedoeld in het derde lid van de NV COS zijn van de definitie van NVKS-opdracht uitgezonderd (Zie Par. 2.4 van de Toelichting).

Wettelijke controles zijn van de reikwijdte van de NVKS uitgesloten omdat de vereisten met betrekking tot het kwaliteitsbeleid rondom wettelijke controles zijn opgenomen in andere wet- en regelgeving (Zie Par. 1.2 van de Toelichting)

Voor een toelichting waarom NVKS-opdrachten uitgevoerd door eindverantwoordelijke professionals in een accountantskantoor wel en door niet-accountants in een accountantsafdeling niet onder de NVKS vallen, wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van de Toelichting.

Paragraaf 2 Kwaliteitsbepaler

Voor een uitgebreide toelichting op het begrip kwaliteitsbepaler wordt verwezen naar paragraaf 3.4 van de toelichting. Een kwaliteitsbepaler kan operationele taken uitbesteden aan anderen zoals de kwaliteitsmanager (Zie Art. 4), maar hij blijft te allen tijde (vaktechnisch) eindverantwoordelijk voor het kwaliteitssysteem.

Toelichting bij artikel 3

Eerste lid

In het eerste lid wordt de functie van kwaliteitsbepaler in de accountantseenheid geïntroduceerd. Dit is de accountant die ervoor verantwoordelijk is dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem heeft dat met

een redelijke mate van zekerheid waarborgt dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving. Het is aan de accountantseenheid wie de kwaliteitsbepaler aanwijst. Dit kan bijvoorbeeld de (groep van) beleidsbepaler(s) zijn, die al dan niet accountant is (zijn), of (een selectie uit) de groep van eindverantwoordelijke accountants van de accountantseenheid. De bepaling in het eerste lid houdt ook in dat zo snel mogelijk een plaatsvervangend kwaliteitsbepaler wordt aangesteld wanneer de kwaliteitsbepaler niet langer in staat is zijn functie uit te oefenen. Het is raadzaam om bij het aanstellen van een kwaliteitsbepaler tegelijkertijd een plaatsvervanger aan te stellen.

Tweede lid

In dit lid wordt aangegeven aan welke eisen een kwaliteitsbepaler moet voldoen om aan deze functie binnen een accountantseenheid een juiste invulling te kunnen geven.

Tweede lid, onderdeel a

Het begrip beleidsbepaler wordt in de Wta omschreven als de personen die het dagelijks beleid bepalen. Het zijn van beleidsbepaler is voor de NVKS relevant omdat deze vanwege zijn functie, het gezag en de bevoegdheid heeft die noodzakelijk zijn om de verantwoordelijkheid van kwaliteitsbepaler te kunnen dragen.

Tweede lid, onderdelen b en c

De competenties die nodig zijn om de functie van kwaliteitsbepaler te vervullen, raken aan de kwalificaties van het accountantsberoep rondom interne beheersing en veronderstellen adequate kennis van de relevante wet- en regelgeving. Dit betekent niet dat iedere accountant per definitie de kennis en ervaring heeft om deze functie voor iedere accountantseenheid adequaat in te vullen. Evident is dat de kwaliteitsbepaler kennis heeft van de accountantseenheid en van de soorten opdrachten die worden uitgevoerd.

Derde lid

Het derde lid is geschreven voor accountantsafdelingen en accountantskantoren die geen accountant als dagelijks beleidsbepaler hebben. Dit is niet aan de orde bij accountantskantoren die assurance-opdrachten laten uitvoeren. Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, stelt immers als randvoorwaarde dat het dagelijks beleid van deze accountantskantoren in meerderheid wordt bepaald door accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab.

Toelichting bij artikel 4

Voor een uitgebreide toelichting op het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar de paragrafen 3, 4 en 5 van de toelichting.

Eerste lid

Het kwaliteitssysteem wordt zodanig ingericht dat de kwaliteitsbepaler met een redelijke mate van zekerheid kan waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In paragraaf 3.4 van de toelichting is de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beschreven. Als een eindverantwoordelijke accountant een fout maakt bij de opdrachtuitvoering die te herleiden is naar het kwaliteitssysteem, bijvoorbeeld omdat het kwaliteitssysteem dit had moeten signaleren of omdat het kwaliteitssysteem niet afdoende functioneert, dan kan naast de eindverantwoordelijke accountant ook de kwaliteitsbepaler tuchtrechtelijk worden aangesproken.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler beperkt zich niet tot het beschikbaar stellen van de juiste middelen maar omvat ook het vaststellen van een kwaliteitsbeleid, binnen de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid, en het controleren en evalueren of tot de gewenste resultaten is gekomen.

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler voor het kwaliteitssysteem ziet op NVKS-opdrachten. In een accountantskantoor omvat deze verantwoordelijkheid ook eventuele gelijkwaardige opdrachten die

worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. In een accountantsafdeling ziet de verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler alleen op assurance- en aan assurance verwante opdrachten die door eindverantwoordelijke accountants worden uitgevoerd. Het kwaliteitssysteem dat een accountantsafdeling op grond van de NVKS moet hebben, behoeft zich niet over de opdrachtuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van niet-accountants uit te strekken. Het staat een accountantsafdeling echter vrij om dergelijke opdrachten wel onder hetzelfde kwaliteitssysteem te laten uitvoeren.

Tweede lid, onderdeel b

Deze bepaling verplicht tot een periodieke beoordeling van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid. Om bedrijfsblindheid te voorkomen kan ervoor worden gekozen het kwaliteitsbeleid periodiek door een externe functionaris te laten beoordelen. Dit kan zinvol zijn voor zowel een accountantseenheid waar slechts één eindverantwoordelijke accountant werkzaam is als voor een grotere accountantseenheid.

Tweede lid, onderdeel d

De wijze waarop het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt vastgelegd, is niet aan vormvoorschriften gebonden. Waar het om gaat is dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing toegankelijk is. De wijze van vastlegging is afhankelijk van de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

Tweede lid, onderdeel e

Het informeren van bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen ziet op alle personen, niet alleen op eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals. Onder personen betrokken bij de bedrijfsvoering vallen bijvoorbeeld ook secretaresses en facilitair medewerkers (Zie Par. 2.1 van de Toelichting). De wijze van informeren, welke informatie wordt verstrekt en hoeveel informatie, is afhankelijk van de aard van de werkzaamheden van degenen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

Derde lid

De kwaliteitsbepaler kan zich bij de uitvoering van zijn taken als kwaliteitsbepaler laten ondersteunen door een of meer anderen, mits deze personen voldoende zijn toegerust om de taken van de kwaliteitsbepaler te kunnen uitvoeren. Zo kunnen bijvoorbeeld, naast de kwaliteitsbepaler, meerdere accountants belast zijn met de uitvoering van de taak om voor elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional aan te wijzen (Art.12, eerste lid). Denk bijvoorbeeld ook aan personen die een eindverantwoordelijke accountant in specifieke onafhankelijkheidskwesities moet raadplegen als de ViO hem daartoe verplicht (bij geschenken of langdurige betrokkenheid). De kwaliteitsbepaler blijft (vaktechnisch) eindverantwoordelijk. Verder kunnen enkele specifieke operationele taken worden uitbesteed aan een kwaliteitsmanager (Zie Art. 4, derde lid).

Vierde lid

Een kwaliteitsbepaler kan een of meer kwaliteitsmanagers aanwijzen voor de uitvoering van enkele operationele taken. Doet hij dit niet, dan voert hij de operationele taken zelf uit. Een eventuele kwaliteitsmanager valt onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

Het kan zijn dat de kwaliteitsbepaler naast de kwaliteitsmanager nog een functionaris benoemt die bijvoorbeeld toeziet op de naleving van onderdelen van het kwaliteitssysteem. Deze functionaris valt eveneens onder de (vaktechnische) verantwoordelijkheid van de kwaliteitsbepaler.

Vijfde lid

De verantwoordelijkheid van de kwaliteitsmanager heeft betrekking op het proces rondom kwaliteitsbeheersing en omvat in het kader van deze functie geen vaktechnische verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van opdrachten op opdrachtniveau. Gezien de taken en verantwoordelijkheden van de kwaliteitsmanager, is het

niet noodzakelijk dat hij accountant is. Deze eis wordt dan ook niet gesteld. Wel moet de kwaliteitsmanager als vanzelfsprekend beschikken over de deskundigheid en ervaring die nodig is om als zodanig te kunnen functioneren. Indien de kwaliteitsmanager een accountant is, kan hij rechtstreeks op grond van deze nadere voorschriften tuchtrechtelijk worden aangesproken indien hij zijn verantwoordelijkheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing onvoldoende invult.

Zesde en zevende lid

Het is ook mogelijk dat de kwaliteitsbepaler zelf een deel van of alle taken van de kwaliteitsmanager voor zijn rekening neemt. Hij dient dan zelf over de voor kwaliteitsmanager relevante competenties te beschikken, rekening houdend met de aard en omvang van de accountantseenheid. Zoals aangegeven blijft de kwaliteitsbepaler eindverantwoordelijk voor alle werkzaamheden die in het kader van kwaliteitsbeheersing worden uitgevoerd. Om die reden houdt hij toezicht op de werkzaamheden van de kwaliteitsmanager zoals in het zevende lid verplicht is gesteld.

Achtste lid

Het achtste lid regelt dat wijzigingen in het kwaliteitssysteem binnen een redelijke termijn worden doorgevoerd. (Zie Par. 5.2 van de Toelichting)

Toelichting bij artikel 5

Voor een uitgebreide toelichting op de randvoorwaarden wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van de toelichting.

Eerste lid, onderdelen b en c

Deze randvoorwaarden gelden alleen voor accountantskantoren waar eindverantwoordelijke accountants assurance-opdrachten of eindverantwoordelijke professionals hieraan gelijkwaardige opdrachten uitvoeren.¹⁸ Het doel van deze bepalingen is te waarborgen dat de accountantspraktijken, auditkantoren, accountants of andere natuurlijke personen die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de Wab. de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten hebben. De meerderheid van de stemrechten heeft betrekking op het beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor, zoals de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV, het bestuur van een stichting, of de maatschaps- of vennotenvergadering.

In bijvoorbeeld een besloten vennootschap waarin de algemene vergadering van aandeelhouders uit één accountant en één fiscalist bestaat die beiden 50% van de aandelen in handen hebben, kan bijvoorbeeld door middel van het uitbrengen van prioriteitsaandelen worden bewerkstelligd dat de zeggenschap over de uitvoering van NVKS-opdrachten bij de accountant ligt. De speciale rechten die aan een prioriteitsaandeel zijn verbonden, zijn in de statuten vastgelegd.

Bij de formulering van de onderdelen b en c is aangesloten bij de artikelen 16, tweede lid, en 16a van de Wta. Stemrechten kunnen ook worden gehouden door gebruik te maken van een holdingconstructie (in lijn met de Memorie van Toelichting bij artikel 16a van de Wta).

Vierde tot en met zevende lid

Voor de voorwaarden op basis waarvan een kwaliteitsbepaler in aanmerking voor een ontheffing kan komen, wordt verwezen naar paragraaf 3.5 van de toelichting. De bevoegdheid van het bestuur van de NBA is een discretionaire bevoegdheid. Dit betekent dat het bestuur de vrijheid heeft om in concrete gevallen, binnen de kaders van het vierde en zevende lid, te besluiten om al dan niet een ontheffing te verlenen. Ook kan het bestuur bij het verlenen van een ontheffing eisen stellen (dit zijn de in het artikel genoemde 'ontheftingsvoorschriften'). De ontheffing wordt verleend voor een bepaalde termijn, maximaal zes jaren. Deze maximumtermijn is ontleend aan de toetsingscyclus door de Raad van Toezicht op grond van de Verorde-

¹⁸ Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS én hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

ning op de kwaliteitsbeoordelingen (ten minste eenmaal in de zes jaren). Een eventuele volgende aanvraag tot ontheffing wordt beoordeeld op basis van de actuele feiten en omstandigheden.

In de situatie, bedoeld in het zesde lid, vervalt een ontheffing van rechtswege. De ontheffing vervalt met terugwerkende kracht tot het moment waarop de melding aan het bestuur uiterlijk had moeten worden gedaan. Dit wil zeggen 6 weken nadat de kwaliteitsbepaler wist of behoorde te weten dat niet (langer) wordt voldaan aan de voorwaarden voor het verkrijgen van een ontheffing of de eisen gesteld aan een verleende ontheffing.

Het zevende lid benoemt de gronden voor wijziging of intrekking van een ontheffing door het bestuur van de NBA. Een voorbeeld van een grond als bedoeld in onderdeel c is de situatie dat uit een toetsing van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing door de Raad van Toezicht van de NBA blijkt dat niet langer wordt voldaan aan de ontheffingsvoorschriften.

Bij een eventuele wijziging (of intrekking) van de NVKS zal het bestuur bezien of er aanleiding is overgangrecht uit te vaardigen ten aanzien van bestaande ontheffingen.

Paragraaf 3 Eindverantwoordelijke accountant, eindverantwoordelijke professional en accountant

Voor een uitgebreide toelichting op elk van deze functies wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van de toelichting.

Toelichting bij artikel 6

Als een kwaliteitsbepaler is aangesteld, een kwaliteitsbeleid is vastgesteld en een stelsel van kwaliteitsbeheersing is ingericht, dan zijn voor een eindverantwoordelijke accountant in beginsel voldoende waarborgen op het niveau van de accountantseenheid aanwezig om NVKS-opdrachten volgens de van toepassing zijnde wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren.

Toelichting bij artikel 7

Dit artikel is alleen relevant voor accountantskantoren waar NVKS-opdrachten worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional. Dit zijn gelijkwaardige opdrachten die een eindverantwoordelijke professional uitvoert onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS. De inhoudelijke kenmerken van deze opdrachten zijn gelijk aan die van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke accountants uitvoeren. Daarom gelden ook eisen aan de kwaliteitsbeheersing van NVKS-opdrachten die eindverantwoordelijke professionals uitvoeren. Dit artikel regelt de kwaliteitsbeheersing van die opdrachten. NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke professionals vallen onder hetzelfde kwaliteitssysteem als NVKS-opdrachten van eindverantwoordelijke accountants. Voor een toelichting op het begrip eindverantwoordelijke professional wordt verwezen naar paragraaf 2.2 van de toelichting. Voor een toelichting op het begrip gelijkwaardige opdracht wordt verwezen naar de paragrafen 2.2 en 2.3 van de toelichting.

Eerste lid

Het eerste lid regelt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional aanwijst voor de uitvoering van een NVKS-opdracht. De kwaliteitsbepaler mag alleen een eindverantwoordelijke professional aanwijzen die over voldoende kwalificaties beschikt om de eindverantwoordelijkheid voor die opdracht te kunnen dragen. Die kwalificaties staan in het tweede lid. De kwaliteitsbepaler mag een eindverantwoordelijke professional alleen aanwijzen voor NVKS-opdrachten die geen betrekking hebben op financiële informatie. Hierop zijn twee uitzonderingen. Een eindverantwoordelijke professional mag wél een opdracht met betrekking tot financiële informatie uitvoeren in de volgende situaties:

- de uitvoering van deze opdrachten is bij of krachtens wet aan de beroepsgroep van deze eindverantwoordelijke professional toegewezen;
- de eindverantwoordelijke professional is aangesloten bij een buitenlandse beroepsorganisatie die volwaardig lid is van de IFAC.

Tweede lid

Omdat een eindverantwoordelijke professional geen accountant is, dient op andere wijze getoetst en geborgd te worden dat deze eindverantwoordelijke professional over de juiste kwalificaties beschikt. De vereisten in het tweede lid zijn vergelijkbaar met de eisen die gelden voor inschrijving in het accountantsregister. Een eindverantwoordelijke professional die is aangesloten bij een beroepsorganisatie die volwaardig lid is van IFAC, voldoet aan die vereisten. Dit komt door de verplichtingen die IFAC stelt aan de bij haar aangesloten beroepsorganisaties.

Tweede lid, onderdeel d, onder 2

Tuchtrecht draagt bij aan kwaliteitsbeheersing. Daarom wordt als eis gesteld dat een eindverantwoordelijke professional lid is van een beroepsgroep die aan tuchtrecht is onderworpen. Als dit niet het geval is, wordt niet voldaan aan de vereisten om als eindverantwoordelijke professional een NVKS-opdracht in een accountantskantoor te mogen uitvoeren. Deze eis is niet nieuw. Het was een van de criteria waaraan het bestuur van de NBA een verzoek tot erkenning van een beroepsorganisatie toetste (Zie Par. 1 van de Toelichting bij de NVAK-ass. of NVAK-avv.)

Derde lid

De bepaling dat een eindverantwoordelijke professional zijn kennis en ervaringsgebied kenbaar maakt en aangeeft welke regels hij heeft toegepast, draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat hij optreedt als accountant dan wel beschikt over gelijkwaardige kennis. Een eindverantwoordelijke professional voert een NVKS-opdracht uit onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Toelichting bij artikel 8

Eerste en tweede lid

Deze bepalingen gelden zowel voor opdrachten waarbij een accountant zelf onderdeel is van het opdrachtteam (eerste lid), als voor andere opdrachten die de accountantseenheid of onderdelen van haar netwerk laat uitvoeren (tweede lid). Deze bepalingen vormen een extra waarborg ten opzichte van artikel 12, eerste lid. Dat artikel verplicht een kwaliteitsbepaler voor de uitvoering van elke NVKS-opdracht een eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional aan te wijzen. Artikel 8 legt bij *iedere* accountant in de accountantseenheid een verantwoordelijkheid neer om na te gaan of op dit specifieke punt de NVKS wel worden nagekomen, als hij een vermoeden heeft dat dit niet zo is.

Als een accountant informatie heeft die erop wijst dat bepaalde opdrachten (Zie het slot van deze alinea) worden uitgevoerd door anderen dan eindverantwoordelijke accountants of eindverantwoordelijke professionals, dan onderzoekt de accountant deze informatie. Als de informatie klopt dan moet de accountant erop toezien dat de accountantseenheid corrigerende maatregelen neemt of hij neemt zelf maatregelen om niet langer bij de opdrachtn uitvoering of bedrijfsvoering betrokken te zijn. Als een dergelijke overtreding van het kwaliteitssysteem eenmalig voorkomt en de nodige corrigerende maatregelen zijn getroffen, dan kan de accountant bij de opdrachtn uitvoering of bedrijfsvoering betrokken blijven. Als een dergelijke overtreding blijft voorkomen ondanks de signalen van de accountant, dan kan hij *niet* langer bij de opdrachtn uitvoering (eerste lid) of bedrijfsvoering (tweede lid) van deze accountantseenheid betrokken zijn. Het gaat hier alleen om de uitvoering van assurance- en aan assurance verwante opdrachten waarop de NV COS van toepassing zijn én gelijkwaardige opdrachten die onder andere regelgeving dan de NV COS worden uitgevoerd. De NVKS zijn namelijk alleen op die opdrachten van toepassing.

Aan het slot van het tweede lid is de volgende zin opgenomen:

“een opdracht als bedoeld in het eerste lid laat uitvoeren door een ander dan een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional”.

Deze zin heeft op zowel onderdeel a als onderdeel b betrekking.

Tweede lid, aanhef en onderdeel b

Het tweede lid stelt in wezen randvoorwaarden aan de samenwerking tussen accountantskantoren en onderdelen uit hun Nederlandse netwerk, bijvoorbeeld administratiekantoren. Dit is toegelicht in paragraaf 3.6 van de Toelichting. Voor een toelichting op het begrip bedrijfsvoering wordt verwezen naar paragraaf 2.1 van de Toelichting.

Het tweede lid, aanhef en onderdeel b, is niet van belang voor accountantsafdelingen. De NVKS gebruiken het begrip 'netwerk' alleen in relatie tot een accountantskantoor. Onder netwerk wordt netwerk in de zin van de Begrippenlijst NV COS verstaan:

“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, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.”*

Paragraaf 4 Vereisten kwaliteitssysteem

Voor een uitgebreide toelichting op de inhoud van het kwaliteitssysteem wordt verwezen naar paragraaf 4 van de toelichting.

Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

Toelichting bij artikel 9

Eerste lid, onderdeel b

De woorden '*voor zover relevant voor hun rol binnen de accountantseenheid*' betekenen bijvoorbeeld voor een medewerker van de receptie of beveiliging van de accountantseenheid dat hij op de hoogte is van de door de accountantseenheid gebruikte regels met betrekking tot het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid en dat hij weet hoe hij deze regels moet toepassen. Dit kan bereikt worden door het beschikbaar stellen van actuele informatie, bijvoorbeeld procedures of werkafspraken, in een toegankelijke vorm.

Voor een eindverantwoordelijke accountant die zich uitsluitend bezighoudt met samenstellingsopdrachten zijn onder andere de VGBA, de NVKS en Standaard 4410 van de NV COS relevant. Worden onder toepassing van de NV COS assurance-opdrachten uitgevoerd, dan is bijvoorbeeld ook de ViO relevant en wel niet alleen voor de eindverantwoordelijke accountant maar voor iedere persoon binnen de accountantseenheid die invloed op de uitkomst van die assurance-opdrachten kan uitoefenen.

Tweede lid

Schendingen zijn alle handelingen die in strijd zijn met het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Derde lid

De vereiste klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen. Dit artikel moet in samenhang met artikel 23 worden gelezen.

Toelichting bij artikel 10

Bij accountantsafdelingen worden vaak jaarlijks afspraken over de uit te voeren opdrachten gemaakt en vastgelegd in een audit charter of audit plan. Hierin worden kwaliteit, eindverantwoordelijkheid, informatieverstrekking, ethische voorschriften en algemene en specifieke deskundigheid, tijd en middelen geregeld. Dergelijke plannen kunnen de taken van de kwaliteitsbepaler vereenvoudigen. Indien gebruik wordt gemaakt van een audit charter of audit plan, kan de kwaliteitsbepaler volstaan met het jaarlijks evalueren van de audit charter of het audit plan waarbij hij de aspecten genoemd in dit artikel overweegt. Indien een accountantsafdeling geen audit charter of audit plan heeft, dan gelden de bepalingen van artikel 10 per opdracht en dat geldt ook voor opdrachten die buiten de audit charter of het audit plan vallen.

Eerste lid, onderdeel a, onder 2

Bij het overwegen van de integriteit van een opdrachtgever gaat het voor zover relevant ook om de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, van kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de opdrachtgever.

Eerste lid, onderdeel b

De beoordeling van de aanvaarding of continuering van een NVKS-opdracht en de vastlegging daarvan is inclusief mogelijke kwesties die de eindverantwoordelijke accountant is tegengekomen in het beoordelingsproces en de wijze waarop hij daarmee is omgegaan.

Toelichting bij artikel 12

Eerste lid

Het gaat hierbij om het aanwijzen van een eindverantwoordelijke accountant of eindverantwoordelijke professional die qua competenties, vaardigheden en beschikbaarheid (het meest) geschikt is om de NVKS-opdracht uit te voeren. De kwaliteitsbepaler kan hierbij gebruik maken van het planningssysteem van de accountantseenheid. De eisen waaraan een persoon moet voldoen om in een accountantskantoor als eindverantwoordelijke professional te kunnen worden aangewezen, zijn opgenomen in artikel 7.

Tweede lid, onderdeel f

Het gestructureerd documenteren van opdrachten draagt bij aan duidelijkheid en consistentie en kan bereikt worden door gebruik te maken van een model voor de inrichting van een opdracht dossier. Afhankelijk van de dienstverlening en de omvang van de accountantseenheid kan ook sprake zijn van een andere vorm van gestructureerd documenteren, bijvoorbeeld door gebruik te maken van een inhoudsopgave die is gebaseerd op balans- en resultaatposten van een model jaarrekening.

Tweede lid, onderdeel h

Het gaat om een verschil van mening tussen verschillende personen die betrokken zijn bij een NVKS-opdracht:

- de eindverantwoordelijke accountant of een eindverantwoordelijke professional;
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
- een persoon bij wie advies is ingewonnen; of
- een ander lid van het opdrachtteam.

Bij een relevant verschil van mening gaat het niet om verschillen van inzicht die gedurende de opdrachttuitvoering worden opgelost door bijvoorbeeld 'training on the job'.

Het oplossen van een verschil van mening kan ook omvatten het inwinnen van advies bij een derde, indien de personen tussen wie het verschil van mening ontstaan is er onderling niet uitkomen.

Tweede lid, onderdeel i

Deze bepaling is niet van toepassing in geval van opdrachttuitvoering onder de eindverantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional (Zie Art. 16, onderdeel b).

Derde lid

Het kwaliteitssysteem geeft een redelijke mate van zekerheid dat de vertrouwelijkheidsregels worden nageleefd door accountants en anderen die betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van de accountantseenheid.

Toelichting bij artikel 13

De eis om toetsingscriteria vast te stellen op basis waarvan wordt bepaald of voor een assurance- of aan assurance verwante opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, is in lijn met ISQC1. Bij de inwerkingtreding van de NVKS was deze eis nieuw ten opzichte van de NVAK-aav. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan ook aangewezen zijn voor NVKS-opdrachten die door een eindverantwoordelijke professional worden uitgevoerd.

Voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van assurance-opdrachten en hieraan gelijkwaardige opdrachten gelden aanvullende eisen (Zie Toelichting op artikel 20).

Eerste lid

Voorbeelden van toetsingscriteria op basis waarvan wordt bepaald of voor een NVKS-opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zijn:

- de aard van de opdracht inclusief in hoeverre de opdracht van maatschappelijk belang kan zijn;
- ongebruikelijke omstandigheden die mogelijk relevant zijn voor de opdracht;
- risico's die de uitvoering van de opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving kunnen bedreigen;
- wet- of regelgeving die voorschrijft dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd.

Het kan voorkomen dat binnen een accountantseenheid geen opdrachten bestaan die voldoen aan de toetsingscriteria en als gevolg daarvan geen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt.

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling beperkt de verantwoordelijkheden van de eindverantwoordelijke accountant niet.

Tweede lid

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan zowel van binnen als van buiten een accountantseenheid afkomstig zijn.

Toelichting bij artikel 14

Eerste lid

Een situatie waarin moet worden waargenomen kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een eindverantwoordelijke accountant langdurig arbeidsongeschikt is of komt te overlijden. Het gaat hierbij om het overnemen en zorgvuldig afwickelen van de NVKS-opdracht door een nieuw aangewezen eindverantwoordelijke accountant.

NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional kunnen ook door een eindverantwoordelijke accountant worden waargenomen, mits laatstgenoemde over de kennis en ervaring beschikt om deze opdracht volgens de relevante wet- en regelgeving te kunnen uitvoeren. NVKS-opdrachten uitgevoerd door een eindverantwoordelijke accountant kunnen in beginsel ook door een eindverantwoordelijke professional worden waargenomen, als hij over de juiste kennis en ervaring beschikt. Uiteraard moet hij ook aan de voorwaarden van artikel 7 voldoen.

Tweede lid

Deze bepaling ziet op kleinere accountantseenheden. Omdat er in de hier bedoelde situatie maar één eind-verantwoordelijke accountant is, is het noodzakelijk de afspraken op voorhand te maken. Ook binnen een accountantseenheid met meerdere eindverantwoordelijke accountants kan het nodig zijn om waarneming met iemand van buiten de accountantseenheid te regelen.

Toelichting bij artikel 15

De beroepsaansprakelijkheidsverzekering is alleen geregeld voor accountantskantoren. Accountants-afdelingen werken in beginsel intern, waardoor het risico van beroepsaansprakelijkheid zich niet of nauwelijks zal voordoen.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering verzekert eveneens in redelijke mate de risico's van de beroep-suitoefening door eventuele eindverantwoordelijke professionals.

Dit artikel moet in samenhang met het bestuursbesluit bedoeld in het derde lid worden gelezen. In dat besluit stelt het bestuur van de NBA de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico per aanspraak vast. Dit besluit zal van kracht worden.

Eerste lid, onderdeel b

Onder de bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering betrokken personen vallen tevens de personen die waarnemen bij ziekte of overlijden of andere omstandigheden waarin waarneming vereist is (Zie Art. 14). Dit betekent dat de verzekering de aansprakelijkheid in geval van waarneming op vergelijkbare wijze moet dekken als hier voorgeschreven.

Tweede lid, onderdeel a

De verzekering wordt aangegaan met een verzekeraar die voldoet, of van wie aannemelijk is dat deze voldoet, aan redelijkerwijs te stellen eisen van solvabiliteit. In Nederland gevestigde verzekeraars vallen ingevolge de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 onder het toezicht van De Nederlandsche Bank (DNB) en worden aldus geacht aan deze eisen van solvabiliteit te voldoen. Buitenlandse verzekeraars die onder onafhankelijk toezicht staan dat ten minste gelijkwaardig is aan het in Nederland door DNB uitgevoerde toezicht, worden eveneens geacht te voldoen aan de eisen van solvabiliteit. Indien een zogenaamde 'captive' aan een dergelijk toezicht is onderworpen, wordt deze als een in dit verband acceptabele verzekeringsmaatschappij aangemerkt. Een 'captive' kan bijvoorbeeld zijn de (her)verzekeringsmaatschappij die onderdeel is van de accountantspraktijk of haar netwerk en die zich primair bezighoudt met het (her)verzekeren van de beroepsaansprakelijkheidsrisico's van de tot het netwerk behorende organisaties.

Tweede lid, onderdeel c

Het verdient aanbeveling in de polis de werkzaamheden die onder de dekking van de verzekering vallen expliciet te omschrijven, zodat hierover geen onduidelijkheid of meningsverschil kan ontstaan tussen de verzekerde en de verzekeraar op het moment dat een claim wordt ingediend.

Indien een accountantspraktijk bestaat uit zowel een accountantskantoor als een accountantsorganisatie, dan vallen zowel de NVKS-opdrachten (en eventuele overige opdrachten) als de wettelijke controles onder de dekking.

De verzekering dient alle werkzaamheden te dekken ongeacht wie de claim indient. Het laatste deel van deze bepaling ziet op de situatie waarin een derde een claim indient in plaats van de cliënt.

Tweede lid, onderdeel e

Deze bepaling ziet op situaties waarin claims van cliënten en derden afkomstig uit Europa met betrekking tot werkzaamheden verricht naar Nederlands recht, in Nederland worden ingediend.

Tweede lid, onderdeel f

Het accountantskantoor dient ervoor te zorgen dat de inloop- en uitlooprisico's gedurende ten minste twee jaren zijn gedekt. Dit houdt in dat werkzaamheden die zijn verricht in de twee jaren voorafgaand aan het sluiten van de verzekering en op het moment van afsluiten nog niet tot claims hebben geleid, ook verzekerd zijn. Daarnaast dient de verzekering dekking te bieden voor claims ingediend binnen twee jaar na het einde van de verzekering die verband houden met werkzaamheden die verricht zijn tijdens de verzekeringsperiode. Het soort werkzaamheden en andere relevante omstandigheden kunnen ertoe leiden dat een langere termijn voor het inloop- en/of uitlooprisico noodzakelijk is. De termijn van twee jaren is daarom een minimumeis.

Tweede lid, onderdeel g

Indien een claim wordt ingediend en hiertegen verweer wordt gevoerd, kunnen de kosten van juridische bijstand hoog oplopen. In dit onderdeel is daarom de eis opgenomen dat de kosten van verweer in de beroepsaansprakelijkheidsverzekering moeten zijn meeverzekerd.

Vierde lid

Dit lid ziet op specifieke omstandigheden die het risicoprofiel van het accountantskantoor kunnen verhogen, zoals de aard van de werkzaamheden of de aard en omvang van de cliëntenportefeuille.

Een beroepsaansprakelijkheidsverzekering die slechts voldoet aan de minimumeisen kan in dergelijke situaties onvoldoende zijn, zodat van de minimumeisen naar boven toe afgeweken moet worden. De kwaliteitsbepaler dient ervoor te zorgen dat de dekking van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering ook in redelijke mate toereikend is voor deze specifieke omstandigheden.

Toelichting bij artikel 16

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert.

Omwille van de leesbaarheid van de regeling is ervoor gekozen de artikelen in deze paragraaf op onderdelen toe te spitsen op opdrachtuitvoering door een eindverantwoordelijke accountant. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat echter mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional en voldoet, tenzij anders is bepaald, aan dezelfde vereisten. De kwaliteitsbepaler past de tot hem gerichte normen mutatis mutandis toe. In dat geval moet voor 'eindverantwoordelijke accountant', eindverantwoordelijke professional worden gelezen, en voor 'accountantsverklaring', rapportage naar aanleiding van de uitvoering van een NVKS-opdracht onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS).

Artikel 12, tweede lid, onderdeel i, is van de schakelbepaling uitgesloten (onderdeel b). Dit onderdeel heeft betrekking op het persoonlijk ondertekenen van de accountantsverklaring.

De schakelbepaling is ook niet van toepassing op artikel 14 (waarneming). Dat artikel regelt zelf al waarneming van en door eindverantwoordelijke professionals.

Paragraaf 5 Aanvullende eisen kwaliteitssysteem assurance-opdrachten

Deze paragraaf stelt aanvullende eisen aan het kwaliteitssysteem als assurance-opdrachten of, in geval van accountantskantoren, hieraan gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd.¹⁹ (Zie Art. 17) Deze eisen komen bovenop de eisen in de artikelen in paragraaf 3. Voor een algemene toelichting op de aanvullende eisen wordt verwezen naar paragraaf 4.2 van de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

¹⁹ Dit betreft assurance-opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van de NV COS en hieraan gelijkwaardige opdrachten die worden uitgevoerd onder toepassing van andere regelgeving dan de NV COS.

Toelichting bij artikel 17

Zie de inleiding hiervoor.

Toelichting bij artikel 18

Onderdeel a

De kwaliteitsbepaler kan op meerdere manieren vaststellen dat personen betrokken bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering beschikken over de voor hen relevante kennis en vaardigheden. Zo kunnen bijvoorbeeld bij de beoordelings- of functioneringsgesprekken vragen opgenomen worden waaruit de relevante kennis en vaardigheden blijken. Ook kan de kwaliteitsbepaler jaarlijks een kennistoets initiëren waarbij het behalen van een minimumscore vereist is.

De gekozen manier moet voldoende zijn om te toetsen of de relevante kennis en vaardigheden daadwerkelijk aanwezig zijn.

Onderdeel b

De kwaliteitsbepaler kan aan deze bepaling effectief invulling geven door voor te schrijven dat accountants en eindverantwoordelijke professionals jaarlijks aan de kwaliteitsbepaler bewijs overleggen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat zij voldaan hebben aan hun verplichtingen uit hoofde van permanente educatie.

Toelichting bij artikel 19

Op grond van artikel 3 van de ViO waarborgt een eindverantwoordelijke accountant dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Artikel 19 beoogt de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen, zodat de eindverantwoordelijke accountant aan deze verplichting op grond van de ViO kan voldoen. Artikel 7, tweede lid, onderdeel c, onder 2, vereist van een eindverantwoordelijke professional dat hij zich houdt aan de ViO of onafhankelijkheidsregels die minimaal gelijkwaardig zijn aan de ViO. Mede om die reden kan ook van een eindverantwoordelijke professional in een accountantskantoor onafhankelijkheid worden verlangd en heeft artikel 19 eveneens betrekking op aan assurance-opdrachten gelijkwaardige opdrachten.

Eerste lid, onderdeel a

Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat de accountantseenheid zelf een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten of hieraan gelijkwaardige opdrachten in gevaar brengt.

Eerste lid, onderdeel b

Een eindverantwoordelijke accountant is verplicht een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen (Zie Art. 3 van de ViO). Hij doet dit mede aan de hand van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO. Onderdeel b moet in het bijzonder in samenhang met artikel 6 van de ViO worden gezien. De leden 3 en 4 van artikel 6 van de ViO schrijven voor in welke situaties een eindverantwoordelijke accountant een assurance-opdracht dient te weigeren of beëindigen:

Artikel 6 van de ViO:

- 1 *“De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn.*
- 2 *Bij specifieke omstandigheden waarin zich een bedreiging voordoet waartegen geen enkele maatregel toereikend kan zijn, in de hoofdstukken 3 tot en met 13 aangeduid met een verbod, is het de eindverantwoordelijke accountant niet toegestaan de assurance-opdracht uit te voeren.*
- 3 *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een omstandigheid identificeert en beoordeelt waarvan in de hoofdstukken 3 tot en met 13 is bepaald dat deze een bedreiging is die:*
 - a *een specifieke maatregel vereist en deze niet is of wordt genomen; of*

- b *een nader te bepalen maatregel vereist die de onafhankelijke uitvoering waarborgt en deze niet is of wordt genomen.*
- 4 *De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een niet in de hoofdstukken 3 tot en met 13 benoemde bedreiging heeft geïdentificeerd en beoordeeld, en geen maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.”*

(Specifieke) omstandigheden en (specifieke) maatregelen zijn nader toegelicht in de ViO.

Paragraaf 2.3 van de ViO omvat enkele specifieke bepalingen voor situaties waarin alleen onder bepaalde voorwaarden een assurance-opdracht mag worden voortgezet.

Vanzelfsprekend zal een kwaliteitsbepaler in de situatie waarin een eindverantwoordelijke accountant een opdracht weigert of beëindigt, beoordelen of de onafhankelijke uitvoering wel kan worden gewaarborgd als hij voor de uitvoering een andere eindverantwoordelijke accountant zou aanwijzen. Neemt die maatregel de bedreiging voor de onafhankelijkheid niet weg, dan zal de kwaliteitsbepaler erop toezien dat ook de accountantseenheid de opdracht weigert of beëindigt.

Eerste lid, onderdeel d

Artikel 46 van de ViO waarnaar wordt verwezen luidt:

- 1 “Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een beoordeling of beloning van een lid van het assurance-team voor zijn aan de verantwoordelijke partij gerelateerde commerciële prestaties van niet te verwaarlozen betekenis is.
- 2 Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een beoordeling of beloning van de eindverantwoordelijke accountant afhankelijk is van de uitkomst van zijn oordeel inzake die assurance-opdracht.”

Eerste lid, onderdeel e

Dit is een andere eis dan artikel 12, tweede lid, onderdeel f, onder 1, van de NVKS. Die bepaling heeft betrekking op vastleggingsverplichtingen op grond van de ViO zelf (zie in het bijzonder artikel 12 van de ViO). In het derde lid, onderdeel a, wordt bedoeld de registratie van feiten en omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering kunnen vormen. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd en of het noodzakelijk is maatregelen te nemen. Een voorbeeld is een opgave van financiële belangen of nauwe persoonlijke relaties van leden van het assurance-team.

Eerste lid, onderdeel f

Deze eis stelt een eindverantwoordelijke accountant en eventuele anderen in staat om te beoordelen of een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd door ontvangen vergoedingen (zie in het bijzonder paragraaf 5.2 van de ViO met betrekking tot relatieve omvang van vergoedingen).

Tweede lid

Bij het beoordelen van de onafhankelijkheid betreft degene die de onafhankelijkheid beoordeelt alle omstandigheden die hij kent of behoort te kennen en die kunnen duiden op een bedreiging van de onafhankelijkheid, om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Om de objectiviteit van deze beoordeling van de onafhankelijkheid te garanderen, vraagt hij zich af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Dit is in overeenstemming met artikel 5 van de ViO waarin eisen aan een professionele oordeelsvorming van de eindverantwoordelijke accountant worden gesteld. Artikel 5 is onderdeel van het toetsingskader van paragraaf 2.3 van de ViO.

Derde lid

Deze bepaling is gelijk aan artikel 9 van de ViO, met dien verstande dat de eis om de betreffende betrekkingen te registreren extra is. Registratie stelt een eindverantwoordelijke accountant in staat te beoordelen of deze betrekkingen wel of niet van de toepassing van bepaalde artikelen van de ViO zijn uitgezonderd (Zie Art. 10 van de ViO).

Toelichting bij artikel 20

Dit artikel gaat met name over 'de wijze waarop' een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd. Het artikel bevat zowel bepalingen ten aanzien van de eindverantwoordelijke accountant (eerste lid, onderdeel a) als ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (eerste lid, onderdeel b t/m d en vierde lid), net zoals in Standaard 220 van de NV COS.

Overeenkomstig Standaard 220 paragraaf A28 kunnen significante oordeelsvormingen betrekking hebben op:

- significante risico's die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam;
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd;
- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichthoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Het begrip significante aangelegenheden is in Standaard 220 niet nader toegelicht. Met significante aangelegenheden worden in de NVKS aangelegenheden bedoeld die van invloed kunnen zijn op de accountantsverklaring.

Derde lid en vierde lid:

De NVKS stellen een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht voor controleopdrachten van financiële overzichten bij een organisatie van openbaar belang. (Zie Par. 4.2 van de Toelichting)

Vierde lid, onderdeel a

Het ligt voor de hand dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dit doet aan de hand van de vastlegging in het controledossier. Op grond van artikel 12 van de ViO is een eindverantwoordelijke accountant ervoor verantwoordelijk dat in het controledossier is opgenomen hoe hij de onafhankelijke uitvoering van de -controleopdracht waarborgt (Zie Art. 12 van de ViO). Het controledossier bevat in elk geval een vastlegging van de aard en omvang van elke geïdentificeerde bedreiging, van elke met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel, en een onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Het voorgaande omvat mede bedreigingen op het niveau van en maatregelen genomen door de accountantseenheid.

Toelichting bij artikel 21

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professional NVKS-opdrachten uitvoert. Voor een toelichting wordt verwezen naar artikel 16. Overigens heeft artikel 21, onderdeel c, uitsluitend betrekking op artikel 19 (onafhankelijkheid).

Paragraaf 6 Kwaliteitsbeheersing

Voor een algemene toelichting op kwaliteitsbeheersing wordt verwezen naar paragraaf 5 van de toelichting. Het kwaliteitssysteem van een accountantskantoor beslaat mede NVKS-opdrachten die worden uitgevoerd door een eindverantwoordelijke professional.

Toelichting bij artikel 22

Eerste lid, onderdeel b

Aan het periodieke karakter van dossierreviews kan bijvoorbeeld invulling worden gegeven door deze eens in de drie jaren uit te voeren.

Tweede lid, onderdeel a

De vastlegging is inclusief de mogelijke wijzigingen die naar aanleiding van de evaluatie worden gemaakt in het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Tweede lid, onderdeel c

Schendingen als bedoeld in artikel 9, tweede lid, zijn schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Tweede lid, onderdeel d

Het opleggen van disciplinaire maatregelen kan gedaan worden door de kwaliteitsbepaler, de kwaliteitsmanager, het bestuur of een andere functionaris, afhankelijk van de afspraken die hierover binnen de accountantseenheid zijn gemaakt. Hierbij kunnen ook de aard en omvang van de schending een rol spelen.

Tweede lid, onderdeel f

De communicatie van de uitkomsten van de evaluatie kan ook communicatie richting degene die verantwoordelijk is voor training en persoonlijke ontwikkeling inhouden.

Toelichting bij artikel 23

Dit artikel moet in samenhang met artikel 9, derde lid, worden gelezen. Artikel 9, derde lid, verplicht de kwaliteitsbepaler tot het opstellen van een klachtenregeling ter zake van vermeende schendingen van het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing, indien de accountantseenheid niet is aangesloten bij een klachten- of geschillencommissie. De klachtenregeling is erop gericht dat binnen de accountantseenheid wordt onderzocht of daadwerkelijk sprake is van een schending en zo ja, dat klachten worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen.

Toelichting bij artikel 24

Het ligt in de rede dat een eindverantwoordelijke accountant de kwaliteitsmanager zo snel mogelijk informeert, als tegen de eindverantwoordelijke accountant een klacht is ingediend.

Toelichting bij artikel 25

Eerste lid

Het eerste lid bevat een uitzondering voor de situatie waarin wet- of regelgeving tot een andere bewaartermijn verplicht. Andere termijnen kunnen bijvoorbeeld voortvloeien uit privacywetgeving of de Archiefwet, in het bijzonder van belang bij overheidsaccountants.

Tweede lid

De kwaliteitsmanager kan aan deze bepaling bijvoorbeeld invulling geven door een contract af te sluiten met een archiefbureau.

Toelichting bij artikel 26

Deze schakelbepaling is alleen relevant voor accountantskantoren waar een eindverantwoordelijke professionele NVKS-opdrachten uitvoert (*zie de toelichting op artikel 16*).

Paragraaf 7 Verlicht regime kleine accountantseenheden

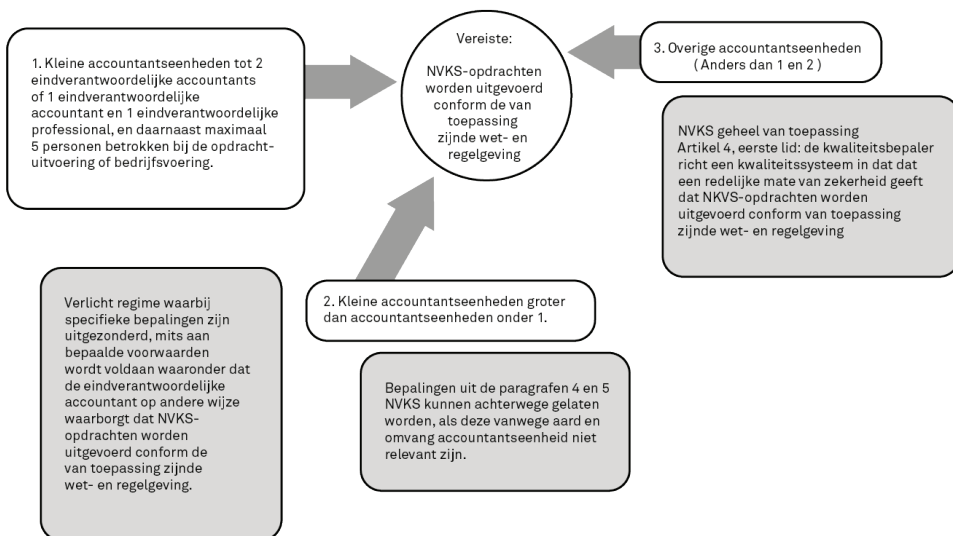
Toelichting bij artikel 27

De NVKS geven de mogelijkheid om rekening te houden met de aard en omvang van een accountantseenheid. Hiermee krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om een kwaliteitssysteem op maat in te richten.

Het eerste lid voorziet in een algemene bepaling op basis waarvan de nadere eisen gesteld aan het kwaliteitssysteem, niet of beperkt mogen worden toegepast als deze vanwege de aard en omvang van een accountantseenheid niet relevant zijn voor de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

Het tweede lid en derde lid voorzien in een speciaal regime voor accountantseenheden die de NVKS als klein aanmerken. Dit zijn accountantseenheden waar:
maximaal twee eindverantwoordelijke accountants werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf andere personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering; of
één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional werkzaam zijn en daarnaast maximaal vijf personen betrokken zijn bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering.

In de figuur hieronder zijn de vereisten voor de verschillende soorten accountantseenheden visueel weergegeven.



Bovenstaande figuur kan helpen bij de vraag onder welke regime een accountantseenheid valt. Daarnaast is het uiteraard van belang dat het regime aansluit bij de specifieke kenmerken van de accountantseenheid.

Tweede lid

Het verlichte regime van het tweede lid is alleen van toepassing op kleine accountantseenheden als beschreven in het tweede lid. In dit verlichte regime zijn bepaalde kwaliteitseisen uitgesloten omdat evident is dat deze kleine accountantseenheden daaraan voldoen.

Een consequentie van dit verlichte regime is dat een kleine accountantseenheid geen gebruik hoeft te maken van een kwaliteitshandboek. In feite is een eindverantwoordelijke accountant bij een dergelijke accountantseenheid zelf de belangrijkste kwaliteitswaarborg, in combinatie met periodiek overleg met een accountant van buiten de accountantseenheid. Met dit verlichte regime krijgen kleine accountantseenheden de mogelijkheid om zonder uitgebreide administratieve verplichtingen inhoudelijk vorm te geven aan de kernbepalingen van de NVKS, maar niet vrijblijvend (wel vormgevend maar niet normgevend).

Het toepassen van het verlichte regime van het tweede lid is aan voorwaarden verbonden. Ten eerste zal een eindverantwoordelijke accountant binnen de accountantseenheid op andere wijze moeten waarborgen dat NVKS-opdrachten worden uitgevoerd volgens de relevante wet- en regelgeving (tweede lid, onderdeel a). Ten tweede zal een eindverantwoordelijke accountant jaarlijks de kwaliteitsambitie van de accountantseenheid moeten evalueren en de wijze waarop de kwaliteit van NVKS-opdrachten wordt gewaarborgd. Hij kan dit doen door te evalueren en vast te leggen hoe hij invulling heeft gegeven aan de belangrijkste elementen van kwaliteitsbeheersing zoals:

- waarneming;
- capaciteit qua mensen en middelen;
- planning;
- kennis van wet- en regelgeving;
- intervisiemomenten met waarnemer;
- eigen betrokkenheid bij opdrachtuitvoering.

Tijdens het gesprek met een accountant van buiten de accountantseenheid kan de eindverantwoordelijke accountant met behulp van een (willekeurig) opdracht dossier aantonen hoe hij invulling heeft gegeven aan zijn betrokkenheid en aan de andere elementen van kwaliteitsbeheersing.

Als een accountantseenheid gebruik maakt van het verlichte regime van het tweede lid, is het voor de kwaliteitsbeheersing van belang een klankbord van buiten de accountantseenheid te hebben. Een accountantseenheid met maximaal twee eindverantwoordelijke accountants of één eindverantwoordelijke accountant en één eindverantwoordelijke professional wordt als te gering beschouwd voor een representatieve en kritische blik die nodig is voor kwaliteit. Om die reden moet de evaluatie met een accountant van buiten de accountantseenheid worden besproken.

Bij accountantseenheden waarbij één eindverantwoordelijke accountant betrokken is, zal de accountant van buiten de accountantseenheid vaak dezelfde persoon zijn als de waarnemer als bedoeld in artikel 14. Bij accountantseenheden waarbij twee eindverantwoordelijke accountants betrokken en elkaars waarnemer zijn, wordt de bespreking als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, onder 2, gevoerd met een andere accountant die buiten de accountantseenheid staat.

Derde lid

Als het verlichte regime van het tweede lid wordt toegepast, behoeft geen kwaliteitsbepaler te worden aangewezen en kwaliteitsmanagers zullen er veelal ook niet zijn. Het derde lid noemt de artikelen die onder het verlichte regime van toepassing blijven. Een eindverantwoordelijke accountant zal de in die artikelen gestelde eisen moet naleven, ook al richten deze artikelen zich tot de kwaliteitsbepaler of kwaliteitsmanager. Zo zal een eindverantwoordelijke accountant bijvoorbeeld moeten vaststellen dat de accountantseenheid voldoet aan de randvoorwaarden, bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdelen a en b. En als een eindverantwoordelijke accountant met een eindverantwoordelijke professional samenwerkt, zal hij erop moeten toezien dat die eindverantwoordelijke professional aan de eisen gesteld in artikel 7 voldoet. Het verschil

met het normale regime is dat onder dit verlichte regime de verantwoordelijkheid voor het invullen van de vereisten bij (één van) de eindverantwoordelijke accountant(s) ligt in plaats van bij de kwaliteitsbepaler²⁰.

Paragraaf 8 Hardheidsclausule

Toelichting bij artikel 27a

Artikel 27a is een hardheidsclausule. (Zie Par. 6 van de Toelichting)

Paragraaf 9 Overgangs- en slotbepalingen

Toelichting bij artikelen 28 en 29

De NVKS zijn op 1 januari 2017 in werking getreden. Ze hoefden pas een jaar later voor het eerst te worden toegepast, namelijk met ingang van 1 januari 2018 (Art. 29, eerste lid). In de tussentijd bleven de regelingen genoemd in artikel 28 van kracht en moest een kwaliteitssysteem aan de daarin gestelde eisen voldoen. Op 1 januari 2018 zijn de in artikel 28 genoemde regelingen ingetrokken (Art. 29, tweede lid). De NVKS zijn hiervoor in de plaats gekomen. Vanaf die datum is RKB1 niet langer relevant. De NVKS mochten al eerder worden toegepast. Dat kon op elk moment in 2017. In dat geval was het van belang dat een kwaliteitsbepaler precies kon aangeven vanaf welk moment hij de NVKS toepaste. Eerdere toepassing van de NVKS mocht onder de voorwaarde dat de gehele regeling werd nageleefd en niet slechts enkele artikelen daaruit (Art. 29, derde lid). De in artikel 28 genoemde regelingen golden niet langer voor een kwaliteitsbepaler die ervoor koos om de NVKS al in 2017 toe te passen (Art. 29, derde lid).

²⁰ Ook al richten enkele van de in het derde lid genoemde artikelen zich tot de kwaliteitsmanager, een kwaliteitsbepaler is (vaktechnische) verantwoordelijk voor de werkzaamheden van een kwaliteitsmanager.

Toelichting bij Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020

Status

Inleiding

Aanleiding wijzigingen

Wijzigingen op hoofdlijnen

Artikelsgewijze toelichting

Inwerkingtreding

Status

Deze Toelichting bij de Nadere voorschriften wijziging NVKS 2020 heeft niet de status van regelgeving. Deze toelichting heeft betrekking op de NVKS van 23 oktober 2020.

Inleiding

De wijzigingen die deze nadere voorschriften doorvoeren hangen grotendeels met elkaar samen. Zie onder 'Wijzigingen op hoofdlijnen' voor een korte toelichting en onder 'Artikelsgewijze toelichting' voor een toelichting op detailniveau.

Aanleiding wijzigingen

Werkzaamheden door niet-accountants in een accountantskantoor

Accountants kunnen binnen hun accountantseenheid samenwerken met andere professionals, zoals fiscalisten. Rapportages van niet-accountants op papier van een accountantskantoor kunnen de reputatie van het accountantskantoor aantasten. Daarom worden er sinds enkele jaren eisen gesteld aan het onder verantwoordelijkheid van een niet-accountant uitvoeren van gelijkwaardige opdrachten in een accountantskantoor.

In de Nadere voorschriften accountantskantoren (NVAK) was het alleen voor leden van door het bestuur van NIVRA / NOvAA geaccrediteerde beroepsgroepen mogelijk om bepaalde assurance- en aan assurance verwante opdrachten uit te voeren. Daarvoor was dit formeel voor geen enkele niet-accountant mogelijk. Met de invoering van de NVKS is de verantwoordelijkheid om te bepalen wie welke NVKS-opdrachten mag uitvoeren overgebracht naar de kantoren. Daarbij worden tot nu toe randvoorwaarden gesteld om te bepalen wie kwalificeert als eindverantwoordelijke professional. Die randvoorwaarden zijn vergelijkbaar met de eisen die IFAC stelt aan professional accountants. Deze eisen hebben betrekking op vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, aanspreekbaarheid en kwaliteitsbeheersing. Daarnaast zijn werkzaamheden vergelijkbaar met controle, beoordeling en samenstelling van historisch financiële informatie voorbehouden aan accountants. Leden van buitenlandse 'full members' van IFAC mogen in principe dezelfde werkzaamheden uitvoeren als accountants.

Met de invoering van de NVKS was het de bedoeling dat het mogelijk werd voor andere professionals met een wettelijke taak om werkzaamheden met betrekking tot historische financiële informatie uit te voeren binnen een accountantskantoor. In de praktijk leek dat nog niet altijd te kunnen op grond van de regels in de NVKS.

Samenwerking in het netwerk

Accountants werken ook buiten hun accountantseenheid op verschillende manieren samen met andere professionals. Vaak gebeurt dit binnen een netwerk onder een centrale naam waarbij kosten, middelen en winsten worden gedeeld.

In het NVAK-tijdperk werden er in principe geen eisen gesteld aan de samenwerking binnen een netwerk. Het bleek echter dat door het oprichten van netwerkonderdelen regels voor accountants op het gebied van kwaliteitsmanagement en opdrachtuitvoering werden ontweken.

Bij de invoering van de NVKS is – mede op aangeven van de leden – geconstateerd dat er regels moesten komen die dit gedrag binnen netwerken zouden tegengaan met als uitgangspunt dat wat geregeld was op

het gebied van assurance- en aan assurance verwante opdrachten in principe ook zou moeten gelden in een netwerkonderdeel.

Wijzigingen op hoofdlijnen

Het bleek dat de stringente eisen die golden voor eindverantwoordelijke professionals er onbedoeld toe leidden dat in de praktijk andere professionals niet in staat waren gelijkwaardige opdrachten uit te voeren binnen een accountantskantoor. Daarnaast was het voor accountantskantoren onduidelijk welke regels er golden voor de uitvoering van gelijkwaardige opdrachten in een netwerkonderdeel. Daarbij ontstond de vraag of de kwaliteitsbepaler binnen een accountantskantoor ook verantwoordelijkheden had voor de eindverantwoordelijk professional in een netwerkonderdeel. Deze nadere voorschriften nemen die onbedoelde gevolgen en onduidelijkheid weg. Deze nadere voorschriften voeren de volgende wijzigingen door:

- De regels voor de eindverantwoordelijk professional binnen een accountantskantoor worden meer principle based zonder inhoudelijk afbreuk te doen aan de eisen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, kwaliteitsbewaking en aanspreekbaarheid op fouten (artikel 7).
- Voor Nederlandse netwerkonderdelen gaan alleen nog beperkingen aan opdrachten gelden met betrekking tot controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie (artikelen 8 en 8c).
- Nederlandse netwerkonderdelen die zaken doen die de reputatie van accountants bedreigen zullen daarop aangesproken worden door het accountantskantoor en de bedreiging moeten wegnemen (artikel 8b).
- Het wordt duidelijk gemaakt dat de kwaliteitsbepaler van een accountantskantoor alleen verantwoordelijk is voor de kwaliteitsbeheersing binnen het accountantskantoor en niet verantwoordelijk is voor wat er in andere onderdelen van het netwerk gebeurt. De kwaliteitsbepaler zal andere netwerkonderdelen in bepaalde situaties wel moet aanspreken (artikel b).

Artikelsgewijze toelichting

Toelichting bij wijziging artikel 1

In dit artikel zijn een aantal nieuwe definities opgenomen en zijn twee bestaande definities gewijzigd.

In de NVKS kunnen gelijkwaardige opdrachten worden uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een eindverantwoordelijke professional. In de NVKS worden in dat kader drie verschillende categorieën van eindverantwoordelijke professionals onderkend, waarvoor verschillende regels gelden. Deze categorieën zijn:

- 'IFAC-professionals'. Dit zijn leden van buitenlandse beroepsorganisaties die volwaardig lid zijn van de International Federation of Accountants (IFAC). Voor deze eindverantwoordelijke professionals gelden op grond van de IFAC-lidmaatschapsverplichtingen regels die gelijkwaardig zijn aan die van de NBA. Op grond hiervan mogen deze eindverantwoordelijke professionals in principe alle opdrachten verrichten in een accountantskantoor, mits ze dit doen op basis van voor hen van toepassing zijnde beroepsregels.
- 'Wettelijk aangewezen professionals'. Dit zijn beroepsbeoefenaren die opdrachten uitvoeren die bij of krachtens wet aan professionals met hun kwalificaties zijn opgedragen. Dit geldt ook voor beroepsbeoefenaren, als het uitvoeren van een dienst aan een beperkt aantal soorten professionals is opgedragen maar waarbij anderen de dienst niet mogen leveren. (Denk bijvoorbeeld aan actuarissen die de actuariële gegevens van pensioenfondsen certificeren en ook aan belastingadviseurs en boekhouders die een derdenverklaring afgeven bij een aanvraag tot vaststelling van de NOW-subsidie van cliënten.) Wanneer deze beroepsbeoefenaren andere (vrijwillige) opdrachten uitvoeren, kwalificeren ze voor deze opdrachten niet als wettelijk aangewezen professional (dus niet als eindverantwoordelijke professional). Beroepsbeoefenaren die werkzaamheden uitvoeren die bij of krachtens wet zijn

voorgeschreven maar die niet zijn opgedragen aan professionals met specifieke beroepskwalificaties, vallen niet onder deze categorie.

- 'Andere eindverantwoordelijke professionals'. Dit zijn alle andere professionals die optreden als eindverantwoordelijk professional. Ze mogen geen opdrachten uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Ze moeten voldoen aan vereisten van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en aan kwaliteitsmanagement en aanspreekbaarheid die deze nadere voorschriften voorschrijven.

Van elk van deze categorieën is een definitie opgenomen. Dit is gedaan om de artikelen die beschrijven wat de verschillende eindverantwoordelijke professionals mogen doen eenvoudiger te houden. De definitie van 'eindverantwoordelijke professional' is hierop aangepast.

Daarnaast is de definitie van gelijkwaardige opdracht gewijzigd. Een gelijkwaardige opdracht wordt gedefinieerd als een opdracht die, als deze zou worden uitgevoerd door een accountant, zou kwalificeren als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht. De verwijzing naar de NV COS is daarbij komen te vervallen. Dit is gedaan omdat er vragen waren over wat nu precies een gelijkwaardige opdracht was. Achterliggende gedachte bij de gewijzigde definitie is dat accountants verondersteld worden te kunnen bepalen wat kwalificeert als een assurance- of een aan assurance verwante opdracht.

Toelichting bij wijziging artikel 7

Artikel 7 stelt eisen aan de opdrachtuitvoering van gelijkwaardige opdrachten vanuit een accountantskantoor.

Het eerste lid bepaalt dat de kwaliteitsbepaler een eindverantwoordelijke professional moet aanwijzen voor de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht. De kwaliteitsbepaler is er ook verantwoordelijk voor om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk professional voldoet aan de voorwaarden om een opdracht te mogen uitvoeren. De kwaliteitsbepaler kan deze verantwoordelijkheid mandateren, maar blijft er verantwoordelijk voor dat dit volgens de regels gebeurt.

Het tweede lid regelt dat de eindverantwoordelijk professional regels moet toepassen die vergelijkbaar zijn met de regels die een accountant zou moeten toepassen. Dit moet ervoor zorgen dat de kwaliteit van de uitvoering van een gelijkwaardige opdracht is geborgd. Het tweede lid geldt niet voor wettelijk aangewezen professionals. Die moeten de regels volgen die bij of krachtens wet zijn voorgeschreven.

Het derde lid regelt dat andere eindverantwoordelijke professionals geen opdrachten mogen uitvoeren met betrekking tot historische financiële informatie. Uitgangspunt is dat dergelijke opdrachten binnen een accountantskantoor uitgevoerd moeten worden door een accountant.

Het vierde lid bevat een aantal randvoorwaarden waaraan andere eindverantwoordelijke professionals moeten voldoen om binnen een accountantskantoor gelijkwaardige opdrachten te mogen uitvoeren. Deze eisen hebben betrekking op opleiding, deskundigheid en de toepassing van gedrags- en beroepsregels. Het aanspreekbaar zijn (via klachtrecht) en het toetsen van de kwaliteit (via dossierreviews) is geregeld in andere artikelen van de NVKS.

Het vijfde lid regelt dat een eindverantwoordelijke professional duidelijk is over de expertise die de professional bezit in uitingen naar gebruikers. Dit is alleen verplicht bij uitingen in het kader van gelijkwaardige opdrachten. Geadviseerd wordt om dit ook bij andere opdrachten te doen. Dit draagt bij aan transparantie en het verkleinen van het risico dat de indruk wordt gewekt dat de professional optreedt als accountant.

Toelichting bij wijziging artikel 8

Artikel 8 regelde een aantal verschillende zaken. In de nieuwe situatie is dit artikel opgesplitst in de artikelen 8 en 8c.

In het nieuwe artikel 8 wordt uitgelegd onder welke voorwaarden een accountant aan NVKS-opdrachten mee kan werken binnen een accountantseenheid, bij een netwerkonderdeel van een accountantskantoor of bij een andere organisatie. Voor overige opdrachten gelden geen beperkingen.

Onderdelen a en b. Accountants kunnen in principe aan alle NVKS-opdrachten meewerken in een accountantskantoor, mits aan een paar randvoorwaarden van de NVKS wordt voldaan. Voor het meewerken aan een gelijkwaardige opdracht binnen een accountantsafdeling, zie de toelichting op onderdeel e. Er zijn geen regels gesteld wanneer een accountant aan een overige opdracht kan deelnemen binnen een accountantseenheid. Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat voldaan moet worden aan de regels uit de VGBA. Maar dit volgt niet specifiek uit de NVKS

Onderdeel c. Ook voor netwerkonderdelen geldt dat de accountant daar mee kan werken aan gelijkwaardige opdrachten en overige opdrachten. De randvoorwaarden die hierbij gesteld zijn, zijn gebaseerd op de gedachte dat accountants in het kader van de goede beroepsuitoefening alleen samenwerken met organisaties die geen controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten volgens de NV COS uitvoeren en die de reputatie van het accountantskantoor niet aantasten.

Onderdeel d. Ook buiten een accountantseenheid en het netwerk van een accountantskantoor geldt dat accountants in principe kunnen meewerken aan opdrachten voor zover het geen samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten zijn. Het is niet zo dat accountants geen enkele betrokkenheid mogen hebben bij samenstellings-, beoordelings- of controleopdrachten. Een accountant mag bijvoorbeeld best voor een samenstellingsopdracht een beperkt advies uitbrengen over de juiste verwerkingswijze van een bepaalde post. Maar een substantiële betrokkenheid is verboden. Wat dat is, is *professional judgment* van de accountant. Synoniemen voor substantieel zijn: wezenlijk, aanzienlijk, beduidend. Er is sprake van substantiële betrokkenheid als de accountant (feitelijk) verantwoordelijk is voor de uitvoering van de werkzaamheden, ook al wordt een rapportage afgetekend door een niet-accountant. Een ander voorbeeld is als de betrokken organisatie het beeld schept dat accountants betrokken zijn bij de uitvoering van de opdrachten. Maar ook als een accountant een verantwoordelijkheid heeft die lijkt op de verantwoordelijkheid van een key assurance partner of van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, zal veelal sprake zijn van een substantiële betrokkenheid. Ook ligt het niet voor de hand dat een accountant leiding geeft aan een administratiekantoor, maar doordat de accountant niet direct betrokken is bij de uitvoering stelt dat dit is toegestaan. Het leiding geven aan professionals maakt ook dat sprake is van substantiële betrokkenheid.

Bij het bovenstaande moet er wel rekening mee worden gehouden dat eindverantwoordelijkheid bij een NVKS-opdracht er vaak toe zal leiden dat de organisatie kwalificeert als accountantseenheid (zie de toelichting op artikel 8b).

Onderdeel e. Onderdeel e regelt dat een accountant binnen een accountantsafdeling kan meewerken aan een gelijkwaardige opdracht. De NVKS zijn alleen van toepassing op NVKS-opdrachten. In een accountantsafdeling zijn daarbij geen eisen gesteld aan gelijkwaardige opdrachten. Het is namelijk niet de bedoeling om voor accountants binnen accountantsafdelingen te regelen, wanneer zij mogen meewerken aan een opdracht onder eindverantwoordelijkheid van een niet-accountant (zie paragraaf 2.2 van de Toelichting bij de NVKS). Uiteraard geldt wel het uitgangspunt dat een accountant de VGBA moet kunnen naleven. Vanwege het belang daarvan, wordt dat in de regeling expliciet benoemt.

Overige opdrachten. Een accountant kan zoals hierboven beschreven meewerken aan overige opdrachten die uitgevoerd worden onder de verantwoordelijkheid van anderen. De situatie doet zich ook voor als een accountant een advocaat ondersteunt bij een opdracht die niet kwalificeert als gelijkwaardige opdracht. Als de opdracht van de advocaat kwalificeert als gelijkwaardige opdracht, dan moet voldaan worden aan onderdeel d.

Toelichting bij artikel 8a nieuw

Van Nederlandse netwerkonderdelen wordt verwacht dat zij de reputatie van een Nederlands accountantskantoor in het netwerk niet aantasten. Ook wordt van deze netwerkonderdelen verwacht dat zij geen opdrachten die als controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie volgens de NV COS kwalificeren, laten uitvoeren door andere eindverantwoordelijke professionals. Artikel 8a regelt dat als dat toch gebeurt en een accountant zich daarvan bewust wordt, deze accountant dat meldt bij de kwaliteitsbepaler.

Als een accountant in een netwerkonderdeel of een andere organisatie een assurance- of aan assurance verwante opdracht uitvoert voor een externe opdrachtgever, dan wordt de organisatie aangemerkt als een accountantskantoor. Dit volgt uit de definitie van accountantskantoor. De definitie van accountantskantoor in de NVKS luidt: *'organisatie waar een accountant een NVKS-opdracht uitvoert in opdracht van een externe opdrachtgever'*.

Deze definitie is niet expliciet over de vraag wat bedoeld wordt met uitvoeren. Betekent dit dat de accountant eindverantwoordelijk moet zijn? De definitie is daar niet helder over. In het verleden is uitvoeren ruim opgevat om misbruik te voorkomen. Uitvoeren betekende toen niet uitsluitend dat de accountant eindverantwoordelijk moest zijn om een opdracht uit te voeren. Nu met deze wijziging van de NVKS nieuwe grenzen worden voorgesteld aan het meewerken aan opdrachten als opdrachtteamlid, kiest de NBA voor de volgende interpretatie: *Een accountant voert een NVKS-opdracht uit zoals bedoeld in de definitie van accountantskantoor in de regeling, wanneer de accountant eindverantwoordelijk is voor een opdracht die op grond van de NV COS voor accountants kwalificeert als assurance- of aan assurance verwante opdracht waarop de NV COS van toepassing zijn.*

In lijn met artikel 8, onderdelen c en d, kan een accountant dus meewerken aan bepaalde gelijkwaardige opdrachten uitgevoerd bij een netwerkonderdeel of in een andere organisatie.

Toelichting bij artikel 8b nieuw

In aanvulling op artikel 8a regelt artikel 8b wat de kwaliteitsbepaler moet doen als deze een melding krijgt op grond van artikel 8a of hier zelf achter komt. In het eerste lid is geregeld dat de kwaliteitsbepaler de bedreiging van de reputatie of het uitvoeren van uitgesloten opdrachten bespreekt met de leiding van het netwerkonderdeel of van een hiërarchisch hoger netwerkonderdeel. De kwaliteitsbepaler dringt er daarbij op aan om passende maatregelen te nemen om het ongepaste gedrag op te heffen. Als deze maatregelen niet worden genomen zal de accountantseenheid voor zover mogelijk zelf maatregelen moeten nemen. In het geval dat niet binnen een redelijke termijn afdoende maatregelen worden getroffen, zal de kwaliteitsbepaler collega-accountants moeten informeren en de functie van kwaliteitsbepaler moeten teruggeven. Als er geen andere kwaliteitsbepaler kan worden gevonden, betekent dit dat de accountantseenheid geen NVKS-opdrachten meer kan uitvoeren.

Dit laatste lijkt een zware maatregel, maar de verwachting is dat deze situatie niet gauw zal ontstaan. Het niet mogen uitvoeren van controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten van historische financiële informatie is al sinds de invoering van de NVKS verboden. Netwerkonderdelen zullen normaal gesproken ook willen voorkomen dat ze elkaars reputatie aantasten. Veelal zullen dit soort zaken ook worden besproken bij het aangaan van een samenwerking. De verwachting is dan ook dat netwerkonderdelen bereid zullen zijn om maatregelen te nemen als dit accountants in de problemen brengt.

Toelichting bij artikel 8c nieuw

Dit artikel bestaat uit bepalingen die vergelijkbaar zijn met het tweede en derde lid van artikel 8 (oud). Het tweede lid van artikel 8 (oud), nu het eerste lid van artikel 8c, is aangepast. Dit was nodig, omdat de vereisten voor onderdelen van het netwerk die niet kwalificeren als accountantseenheid zijn aangepast. Het eerste lid, onderdeel a, maakt ook duidelijk dat in (het Nederlandse deel van) een netwerk meerdere accountantseenheden kunnen voorkomen.

Een accountantsorganisatie is ook een accountantseenheid, maar het eerste lid regelt niets voor wettelijke controles. Wettelijke controles kwalificeren niet als NVKS-opdracht en vallen dus niet onder (de reikwijdte van) de NVKS.

Inwerkingtreding

Deze paragraaf regelt de inwerkingtreding van de wijzigingen. Deze tussentijdse wijziging is nodig, zodat eventuele belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het Nederlandse deel van het netwerk in staat zijn om een derdenverklaring af te geven. Een derdenverklaring kwalificeert voor accountant als een aan assurance verwante opdracht. Met ingang van 7 oktober 2020 kunnen aanvragers van een NOW-subsidie een derdenverklaring indienen bij het UWV voor de definitieve subsidieberekening van de NOW 1.0. Belastingadviseurs ('belastingdeskundigen' volgens de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid) en boekhouders zijn (net als accountants) per 13 oktober 2020 door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangewezen als 'deskundigen derden' die zo'n derdenverklaring mogen afgeven (Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 7 oktober 2020, nr. 2020-0000132880, tot wijziging van de Eerste tijdelijke noodmaatregel overbrugging voor behoud van werkgelegenheid in verband met het vaststellen van het accountantsprotocol en het formulier voor de derdenverklaring, Stcrt. 2020 nr. 53089). Door de eisen die de huidige NVKS aan (opdrachtuitvoering door) eindverantwoordelijke professionals stellen, kunnen belastingadviseurs en boekhouders binnen een accountantskantoor of het netwerk geen gebruik maken van deze bij ministeriële regeling verkregen bevoegdheid. Het is daarom van belang om de NVKS op dit punt zo snel mogelijk aan te passen. Het ligt voor de hand om de overige wijzigingen dan gelijk mee te nemen. Na deze wijziging van de NVKS kwalificeren belastingadviseurs en boekhouders als 'wettelijk aangewezen professionals' volgens de NVKS, voor zover zij een derdenverklaring afgeven.

Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt

Opschrift

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Opschrift

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;

Gelet op artikel 24 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants;

Overwegende dat accountants moeten reageren als ze een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust worden van informatie die erop wijst dat bij die eigen organisatie of bij die cliënt wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, mogelijk niet wordt nageleefd of dreigt niet te worden nageleefd;

Overwegende dat de fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants nadere invulling behoeven, zodat duidelijk is wat in deze situatie van accountants wordt verwacht;

Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Artikel 1

In deze nadere voorschriften wordt verstaan onder: (Zie T1)

- *aanzienlijke schade*: ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij;
- *accountant van een groepsonderdeel*: accountant van een groepsonderdeel als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel c, van Standaard 600 van de NV COS;
- *bevoegde instantie*: autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken;
- *cliënt*: externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever;
- *controleopdracht*: opdracht tot controle van financiële overzichten;
- *eigen organisatie*: organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- *eindverantwoordelijke accountant*: eindverantwoordelijke accountant als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
- *groepsaccountant*: groepsaccountant als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel h, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepscontrole*: groepscontrole als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel g, van Standaard 600 van de NV COS;
- *groepsonderdeel*: groepsonderdeel als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel b, van Standaard 600 van de NV COS;
- *management*: management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS;
- *met governance belaste personen*: de met governance belaste personen als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS;
- *niet-naleving*: opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen

organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt;

- *NV COS*: Nadere voorschriften controle- en overige standaarden;
- *opdrachtpartner op groepsniveau*: opdrachtpartner op groepsniveau als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel j, van Standaard 600 van de NV COS;
- *professionele dienst*: professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de VGBA;
- *relevante niet-naleving*: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2;
- *senior-positie*: positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen;
- *VGBA*: Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

Artikel 2

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op iedere accountant die een professionele dienst uitvoert voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij deze eigen organisatie of bij deze cliënt van wet- en regelgeving die:

- a in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; of
- b geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor:
 - i de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt;
 - ii de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten; of
 - iii het voorkomen van sancties van materieel belang. (Zie T2)

Artikel 3

De accountant die zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving: (Zie T3)

- a verkrijgt voor zover redelijkerwijs mogelijk in zijn positie inzicht in de aard, omstandigheden en in de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving; en
- b gaat na hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren.

Artikel 4

- 1 De paragrafen 2 tot en met 4 zijn niet van toepassing op een relevante niet-naleving die duidelijk onbetekend is. (Zie T4, lid 1)
- 2 De paragrafen 3 en 4 zijn niet van toepassing op de accountant die er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. (Zie T4, lid 2)
- 3 Een plicht om iemand te informeren als bedoeld in de artikelen 7, 9, 11 en 12 tot en met 16, is niet van toepassing voor zover een wettelijk voorschrift of zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat de accountant die persoon informeert. (Zie T4, lid 3)

Artikel 5

- 1 De accountant kan op de relevante niet-naleving reageren volgens een door de eigen organisatie of door de cliënt opgestelde procedure als:
 - a hij er redelijkerwijs op mag vertrouwen dat deze procedure toereikend is; en
 - b dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren.
- 2 De accountant die volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageert, hoeft de paragrafen 3 en 4 niet toe te passen. (Zie T5)

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Artikel 6

- 1 De accountant meldt de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegde instantie, als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken.
- 2 Het eerste lid is niet van toepassing, als de accountant weet dat een andere accountant deze melding heeft gedaan. (Zie T6)

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Artikel 7

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met zijn direct leidinggevende.
- 2 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met een persoon op het eerstvolgende gezagsniveau die niet betrokken lijkt als:
 - a zwaarwegende belangen zich ertegen verzetten dat hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende bespreekt;
 - b hij de relevante niet-naleving met zijn direct leidinggevende heeft besproken en hij vermoedt dat die bij de relevante niet-naleving is betrokken.
- 3 De accountant in een senior-positie zorgt er daarnaast voor dat de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie met het management en met de met governance belaste personen wordt besproken. (zie T7)

Artikel 8

De accountant in een senior-positie neemt zo spoedig mogelijk vanuit zijn positie redelijkerwijs te nemen maatregelen die:

- a een dreigende niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen;
- b de gevolgen van een niet-naleving bij de eigen organisatie zoveel mogelijk wegnemen;
- c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
- d herhaling van de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie voorkomen. (Zie T8)

Artikel 9

De accountant in een senior-positie informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, als hij weet dat:

- a zij bij zijn eigen organisatie een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de eigen organisatie hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T9)

Artikel 10

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving.
- 2 In zijn beoordeling betreft de accountant in elk geval of:
 - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
 - b tijdig is of wordt gereageerd;
 - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
 - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de eigen organisatie bij of krachtens wet daartoe verplicht is;

- e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
- f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen. (Zie T10)

Artikel 11

- 1 De accountant in een senior-positie beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 7 tot en met 10 heeft genomen.
- 2 De accountant in een senior-positie die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 3 De accountant in een senior-positie die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de eigen organisatie hierover. (Zie T11)

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Artikel 12

- 1 De accountant bespreekt de relevante niet-naleving bij de cliënt met:
 - a zijn opdrachtgever; en
 - b indien passend, het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of met de met governance belaste personen van de cliënt.
- 2 De accountant kan de relevante niet-naleving met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken, voor zover hij dit in de omstandigheden passend vindt. (Zie T12)

Artikel 13

- 1 De accountant dringt bij zijn opdrachtgever en indien passend bij het management of bij de met governance belaste personen van de cliënt aan om zo spoedig mogelijk maatregelen te nemen die:
 - a een dreigende niet-naleving bij de cliënt voorkomen;
 - b de gevolgen van een niet-naleving bij de cliënt zoveel mogelijk wegnemen;
 - c voorzien in een melding van de relevante niet-naleving bij de cliënt aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is; of
 - d herhaling van de relevante niet-naleving bij de cliënt voorkomen.
- 2 De accountant die oordeelt dat zijn opdrachtgever, het management of de met governance belaste personen hun verplichtingen bij of krachtens wet onvoldoende onderkennen, adviseert hen deskundige bijstand in te schakelen. (Zie T13)

Artikel 14

De accountant informeert eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving bij de cliënt, als hij weet dat:

- a zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn; en
- b de cliënt hen niet heeft geïnformeerd en hij verwacht dat deze hen niet op tijd informeert. (Zie T14)

Artikel 15

- 1 De accountant van een groepsonderdeel informeert de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij het groepsonderdeel.
- 2 De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving, als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dat groepsonderdeel.
- 3 De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de eindverantwoordelijke accountants die een controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving als:
 - a bij dat groepsonderdeel werkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole; en
 - b de opdrachtnemer op groepsniveau weet dat zij bij dat groepsonderdeel een andere controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is hiervan op de hoogte te zijn. (Zie T15)

Artikel 16

- 1 Een accountant beoordeelt of hij nog maatregelen in het algemeen belang moet nemen naast de maatregelen die hij volgens de artikelen 12 tot en met 15 heeft genomen.
- 2 Ter onderbouwing van zijn beoordeling in het eerste lid gaat de accountant met een controleopdracht na of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Hij betreft hierbij in elk geval of:
 - a de relevante niet-naleving toereikend is onderzocht of wordt onderzocht;
 - b tijdig is of wordt gereageerd;
 - c maatregelen zijn of worden genomen om een dreigende niet-naleving te voorkomen;
 - d de relevante niet-naleving is of wordt gemeld aan de bevoegde instantie, als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is;
 - e maatregelen zijn of worden genomen om de gevolgen van de niet-naleving zoveel mogelijk weg te nemen;
 - f maatregelen zijn of worden genomen om herhaling te voorkomen.
- 3 De accountant die oordeelt dat hij maatregelen in het algemeen belang moet nemen, neemt deze.
- 4 De accountant die als maatregel de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaat melden, informeert vooraf de cliënt hierover. (Zie T16)

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Artikel 17

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op:

- a een relevante niet-naleving die gedeeltelijk of geheel plaatsvindt op of na 1 januari 2019;
- b een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt op of na 1 januari 2019 en die van belang is voor een professionele dienst die hij op of na 1 januari 2019 uitvoert;
- c een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 waarvan een accountant zich bewust wordt vóór 1 januari 2019 en het proces van reageren op 31 maart 2019 nog niet is afgerond. (Zie T17)

Artikel 18

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften NOCLAR, bij afkorting NV NO-CLAR. (Zie T18)

Artikel 19

Deze nadere voorschriften treden in werking op 1 januari 2019.

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Artikel	Besluit	Bekendmaking	Inwerkingtreding
Wijziging	1 en 15	9-1-2024	Strcrt. 2024 nr. 1438 18 januari 2024	19-01-2024
Wijziging	1 definities	8-11-2022	Stcrt. 2022 nr. 32936 7 december 2022	8-12-2022
Nieuwe regeling		4-12-2018	Stcrt. 2018, nr. 67999	1-1-2019

Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR

Status

Leeswijzer

Algemeen deel

- 1 Inleiding*
- 2 Een overzicht van de NV NOCLAR*
- 3 De structuur van de NV NOCLAR*
- 4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA*
- 5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?*
- 6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren*
- 7 De NV NOCLAR en de NV COS*

Artikelsgewijs deel

- Paragraaf 1 Algemene bepalingen*
- Paragraaf 2 Onmiddellijk melden*
- Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie*
- Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt*
- Paragraaf 5 Slotbepalingen*

Status

De Toelichting behorende bij de Nadere voorschriften NOCLAR heeft niet de status van regelgeving. Dit is een geactualiseerde versie van de Toelichting op de NV NOCLAR. Deze versie sluit aan op de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR) per 1 januari 2024 (laatste wijziging NV NOCLAR). Deze toelichting is gebaseerd op de versie die de NBA heeft gepubliceerd bij de inwerkingtreding van de NV NOCLAR op 1 januari 2019.

Leeswijzer

Deze toelichting bij de NV NOCLAR bestaat uit een algemeen deel en een artikelsgewijs deel. Het algemeen deel bestaat uit de volgende paragrafen:

- 1 Inleiding
- 2 Een overzicht van de NV NOCLAR
- 3 De structuur van de NV NOCLAR
- 4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA
- 5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?
- 6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren
- 7 De NV NOCLAR en de NV COS

Er is voor gekozen om het algemeen deel en het artikelsgewijs deel zelfstandig leesbaar te maken. Dit geldt ook voor de toelichting op elk van de artikelen in het artikelsgewijze deel. Hierdoor staat sommige informatie op meerdere plaatsen in de toelichting.

Algemeen deel

1 Inleiding

Het kan dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat de eigen organisatie of de cliënt zich niet houdt aan wet- en regelgeving. Als dit gebeurt, reageren accountants! Ze doen dit altijd, ook al is het de verantwoordelijkheid van de eigen organisatie of van de cliënt om maatregelen te nemen. Dit past bij de verantwoordelijkheid van accountants om te handelen in het algemeen belang. Wat ze dan moeten doen, staat in de Nadere voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR). Door te reageren, helpen ze schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen. De NV NOCLAR helpen accountants om op de juiste manier te reageren. Ook maken de NV NOCLAR aan het maatschappelijk verkeer duidelijk wat het in dit soort situaties van accountants mag verwachten. De NV NOCLAR gelden alleen voor accountants die een professionele dienst uitvoeren.

Met het uitbrengen van de NV NOCLAR sluit de NBA aan bij internationale ontwikkelingen. In de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de International Ethics Standards Board for Accountants zijn ook regels over dit onderwerp opgenomen. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 4 van deze toelichting.

2 Een overzicht van de NV NOCLAR

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

Alle accountants moeten de NV NOCLAR toepassen. Dit moeten ze alleen in situaties die voldoen aan alle vier de volgende voorwaarden:

- accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een *professionele dienst*¹ uit;
- ze worden zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst;
- het gaat om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- het gaat om een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven.

Opmerkingen:

Wat betekent 'zich bewust worden van informatie'?

Dit wil zeggen dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat sprake is van een relevante niet-naleving. Het maakt niet uit op welk moment, hoe en waar ze zich bewust worden van die informatie:

- Het maakt niet uit op welk moment accountants zich bewust worden van die informatie. Als dit maar is tijdens de periode waarin ze de professionele dienst uitvoeren. Ze hoeven op dat moment niet bezig te zijn met de professionele dienst. Dit kan bijvoorbeeld ook in hun vrije tijd zijn of als ze andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst;
- Het maakt niet uit hoe en waar accountants zich bewust worden van die informatie. Ze kunnen hier zelf op stuiten. Het kan ook dat een ander hen hierop wijst. Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

Wat betekent 'relevante niet-naleving'?

Dit is een 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2'. De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van 'niet houden aan wet- en regelgeving'. 'Relevante' bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven. De NV NOCLAR gebruiken 'relevante niet-naleving' als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. Soms gaat het in de NV NOCLAR of in deze toelichting maar over één van deze drie vormen. Dan volgt dat uit de tekst. In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving?

- Geïdentificeerde niet-naleving: in situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Mogelijke niet-naleving: in situaties waarin het kan zijn dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd;
- Dreigende niet-naleving: in situaties waarin het dreigt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

De NV NOCLAR gelden pas zodra accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment passen ze de NV NOCLAR toe. Wat 'zich bewust worden van informatie' betekent, kunt u lezen bij 'Opmerkingen' hiervoor.

Situaties waar de NV NOCLAR niet gelden

De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants in situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer van hen actie verwacht. Er zijn ook situaties waar het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer juist geen actie van hen verwacht. Die situaties vallen buiten de NV NOCLAR. Dit is bijvoorbeeld als accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst. Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken. Het maatschappelijk verkeer zal waarschijnlijk ook niet verwachten dat accountants reageren op een relevante niet-naleving bij een derde partij. Een derde partij is een ander dan de eigen organisatie of de cliënt. Accountants hebben normaal gesproken geen invloed op een derde partij.

¹ *Professionele dienst*: 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend' (definitie in de VGBA). U kunt hier meer over lezen bij artikel 1 in het artikelsgewjs deel van deze toelichting.

Voorbeelden:

Hier volgen voorbeelden van situaties waar de NV NOCLAR niet gelden. Het maatschappelijk verkeer zal in deze situaties ook niet zo snel denken dat de accountant bij de relevante niet-naleving betrokken is.

- Een accountant is in zijn privéleven klant van een schilder. Als klant hoort hij dat de schilder zich ook zwart wil laten betalen voor zijn klus bij de accountant. De accountant geeft de opdracht om te schilderen maar betaalt hem gewoon wit;
- Een accountant is lid van een voetbalvereniging. Hij heeft bij de vereniging geen functie die ertoe leidt dat hij een professionele dienst uitvoert. De vereniging heeft een trainer in dienst. De accountant vermoedt dat de vereniging de trainer contant betaalt zonder dat zij loonheffing inhoudt;
- Een accountant voert namens zijn cliënt een due diligence-onderzoek uit bij een andere onderneming. Daar ziet hij een relevante niet-naleving. Hij reageert niet volgens de NV NOCLAR. Die andere onderneming is namelijk niet zijn cliënt. Wel stemt hij daar de feiten mee af (hoor en wederhoor). Dat is onderdeel van de due diligence-opdracht. Normaal gesproken informeert de accountant in dit soort situaties ook de cliënt.

Let op!

De NV NOCLAR leggen uit hoe accountants omgaan met 'hun' fundamentele beginselen uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). In de situatie dat ze een professionele dienst uitvoeren en er een relevante niet-naleving is bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Als een ander wet- en regelgeving niet naleeft, dan kan dat een bedreiging zijn volgens de VGBA voor het naleven van de fundamentele beginselen. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 4 van deze toelichting. De fundamentele beginselen gelden met name bij het uitvoeren van een professionele dienst. Alleen professionaliteit geldt ook als accountants geen professionele dienst uitvoeren. Zou een accountant op basis van zijn professionaliteit vinden dat hij op een niet-naleving moet reageren waar hij geen professionele dienst uitvoert? Dan reageert hij volgens de VGBA. In deze situatie gelden de NV NOCLAR namelijk niet. De NV NOCLAR kunnen hem wel helpen bij het bepalen van de maatregelen tegen deze bedreiging. Het kan dat hij zich dan afvraagt of hij een ander over de niet-naleving mag informeren. In deze situatie gelden de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht in de NV NOCLAR niet direct². Maar in een aantal gevallen geeft de VGBA daar wel ruimte voor.

Welke stappen moeten accountants volgens de NV NOCLAR nemen?

In grote lijnen nemen accountants de volgende stappen:

	Stappen	Art. in NV NOCLAR
1	<i>Inzicht krijgen</i>	3
	Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om: - zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is; en - te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja wat.	
2	<i>Bespreken</i>	7 en 12
	Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt.	

² Verderop in deze paragraaf kunt u bij het kopje 'Uitzondering op geheimhouding' lezen voor welke situaties de NV NOCLAR een uitzondering maken op de geheimhoudingsplicht.

3	<i>Aandringen op maatregelen door de eigen organisatie of door de cliënt</i>	
	- <i>Eigen organisatie</i> : Accountants nemen zelf maatregelen of dringen binnen eigen organisatie op maatregelen aan	8
	- <i>Cliënt</i> : Accountants dringen bij de cliënt op maatregelen aan.	13
4	<i>Beoordelen</i>	10 en 16
	Accountants beoordelen of de eigen organisatie of de cliënt passend heeft gereageerd.	
5	<i>Maatregelen nemen in het algemeen belang</i>	11 en 16
	Accountants beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Zo ja, dan nemen ze deze ook.	
6	<i>Andere accountants informeren</i>	9, 14 en 15
	Accountants informeren andere accountants over de relevante niet-naleving.	

Let op!

- Iedere accountant neemt stap 1. Het is niet zo dat iedere accountant ook de stappen 2 tot en met 6 moet nemen. Het is ook niet zo dat accountants al deze stappen na elkaar moeten nemen. In de artikelen zelf en in de toelichting op elk van die artikelen staan de voorwaarden wanneer accountants deze artikelen moeten toepassen;
- Soms lijkt het nodig dat een bevoegde instantie direct iets doet om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. Dan meldt de accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk bij deze bevoegde instantie. Hij wacht niet op maatregelen van de eigen organisatie of van de cliënt. Daar is geen tijd voor (artikel 6).

Uitzondering op geheimhouding

Enkele artikelen in de NV NOCLAR verplichten accountants om anderen over een relevante niet-naleving te informeren: ze hebben dus een informatieplicht. Maar accountants zijn ook verplicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Uiteraard hoeven ze die informatie niet geheim te houden voor een bepaalde persoon of voor een bepaalde instantie die deze informatie toch al had moeten krijgen.

Opmerkingen:

- Het geheim houden van vertrouwelijke informatie volgt uit artikel 16 van de VGBA en voor accountants die een wettelijke controle uitvoeren uit artikel 26 van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Volgens enkele artikelen in de NV NOCLAR moeten accountants anderen over een relevante niet-naleving informeren. Als accountants dit volgens de NV NOCLAR doen, handelen ze niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. De VGBA en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) geven accountants namelijk in bepaalde situaties een vrijstelling van die plicht. De VGBA geeft een vrijstelling voor situaties waarin een accountant 'bij of krachtens een wettelijk voorschrift' verplicht is om anderen te informeren. Dat is hier het geval. De NV NOCLAR zijn namelijk ook wet-

telijke voorschriften.³ De tekst van de vrijstelling in het Bta regelt hetzelfde en is in een voetnoot opgenomen;⁴

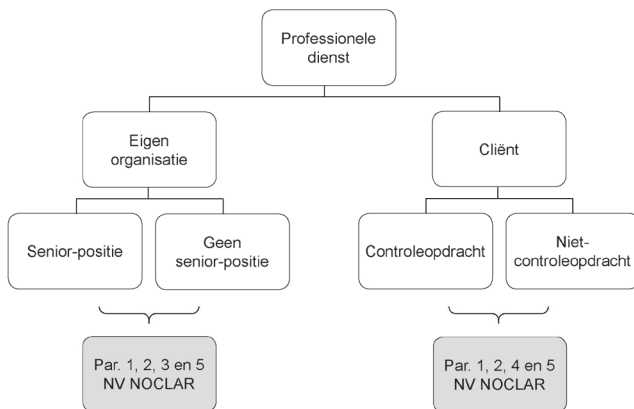
- De wetgever heeft voor sommige meldplichten een vrijwaringsbepaling opgenomen. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Accountants die anderen volgens de NV NOCLAR gaan informeren, doen er verstandig aan om net zo te handelen als bij wettelijke meldplichten.

3 De structuur van de NV NOCLAR

Hoe accountants volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving moeten reageren, hangt af van de volgende factoren:

- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants op een relevante niet-naleving bij de cliënt moeten reageren.

In afbeelding 1 is te zien hoe deze factoren met elkaar samenhangen en welke regels gelden. De NV NOCLAR bestaan uit paragrafen. Die paragrafen bestaan uit 'artikelen'. In die artikelen staan de regels. Afbeelding 1 verwijst naar de paragrafen en niet naar de artikelen zelf. Dit is duidelijk.



Afbeelding 1 De structuur van de NV NOCLAR

- 3 Het begrip 'wettelijk voorschrift' is een juridisch begrip. Niet alleen een wet is een wettelijk voorschrift. Deze nadere voorschriften zijn dat dus ook. De bevoegdheid van het bestuur om wettelijke voorschriften/nadere voorschriften vast te stellen is terug te voeren op de Wet op het accountantsberoep (Wab). De ledenvergadering moet bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststellen 'ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants' (artikel 19, tweede lid, onderdeel a, Wab). Dit heeft de ledenvergadering gedaan door de VGBA vast te stellen. De ledenvergadering kan bij verordening de bevoegdheid tot het stellen van nadere voorschriften delegeren aan het bestuur (artikel 19, derde lid, Wab). Artikel 24 VGBA doet dat voor nadere voorschriften die de VGBA uitwerken.
- 4 Artikel 38a, eerste lid, onderdeel b, Bta: 'Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken: [...] b. indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet op het accountantsberoep, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft.

Welke regels van de NV NOCLAR gelden precies?

Er zijn regels die voor *alle* accountants gelden. Deze staan in de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Er zijn ook regels die afhangen van de plaats waar de relevante niet-naleving optreedt:

- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de eigen organisatie* van accountants. Deze staan in paragraaf 3 van de NV NOCLAR;
- Regels die gelden voor een relevante niet-naleving *bij de cliënt* van accountants. Deze staan in paragraaf 4 van de NV NOCLAR.

Net als in de VGBA hangt het dus niet af van de ledengroep welke regels gelden.

Alle accountants bepalen volgens de artikelen in paragrafen 1 en 2 of ze volgens de NV NOCLAR moeten reageren. De NV NOCLAR houden er rekening mee dat een andere accountant al kan reageren. Ze houden er ook rekening mee dat de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure kan hebben voor het reageren op een relevante niet-naleving die daar is. Voor die twee situaties gelden andere regels. Deze staan in paragraaf 1. De regels in de paragrafen 3 en 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. De NV NOCLAR regelen daarnaast wanneer accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk moeten melden bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen (paragraaf 2). In paragraaf 5 van de NV NOCLAR staan slotbepalingen. Daarin staat bijvoorbeeld overgangsrecht. Nu volgt een toelichting op de belangrijkste begrippen uit de structuur van de NV NOCLAR.

Wat is 'bij de eigen organisatie'?

Een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie is bij de organisatie waar de accountant bij werkt⁵. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de eigen organisatie. Ze gelden dus voor:

- accountants in business;
- intern accountants;
- overheidsaccountants;
- openbaar accountants, als sprake is van een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie.

Opmerking:

Worden *openbaar accountants* zich bewust van een relevante niet-naleving bij de accountantsorganisatie of bij het accountantskantoor waar ze bij werken? Dan reageren ze volgens de regels voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. Openbaar accountants zijn namelijk accountant in business in relatie tot 'hun' accountantsorganisatie of 'hun' accountantskantoor.

Wat is 'bij de cliënt'?

Een relevante niet-naleving bij de cliënt is bij *een externe opdrachtgever van een accountant met wie geen gezagsverhouding bestaat*⁶. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitvoeren voor de cliënt. Ze gelden dus voor:

- openbaar accountants;
- accountants in business, als sprake is van een relevante niet-naleving bij de cliënt.

Opmerkingen:

- In artikel 1 van de NV NOCLAR staat een definitie van 'cliënt'. De regels voor een relevante niet-naleving bij de cliënt in de NV NOCLAR gelden als de externe opdrachtgever *volgens de NV NOCLAR* een cliënt is. De vraag 'Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?' verderop in de toelichting op deze paragraaf gaat in op de gezagsverhouding;

⁵ *Eigen organisatie*: 'organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden' (definitie in de NV NOCLAR).

⁶ *Cliënt*: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever' (definitie in de NV NOCLAR).

- Het maakt niet uit of accountants de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) toepassen op de professionele dienst. Het kan dus bijvoorbeeld gaan om een openbaar accountant die een controleopdracht uitvoert waarop de NV COS van toepassing zijn. Het kan ook gaan om bijvoorbeeld een accountant in business die als consultant een niet-controleopdracht uitvoert.

Eigen organisatie, cliënt of derde partij?

Gaat het om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie, bij de cliënt of bij een derde partij? Het hangt daar vanaf of een accountant moet reageren en zo ja, volgens welke regels. Voorbeelden van verschillende situaties:

- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant een professionele dienst uit bij een onderdeel van dezelfde onderneming of van dezelfde overheidsinstelling waar hij bij werkt? Doet hij dit in opdracht van de eigen organisatie? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voert een intern accountant of een overheidsaccountant eens een professionele dienst uit voor een cliënt? Dan reageert hij volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Soms werkt een accountant in opdracht van de eigen organisatie of van de cliënt bij een derde partij. De accountant kan zich dan bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij die derde partij. Is die derde partij geen onderdeel van de eigen organisatie of van de cliënt? Dan gelden de NV NOCLAR niet. De derde partij is namelijk niet de eigen organisatie en ook niet de cliënt van de accountant. Voorbeelden van deze situatie:
 - een intern accountant voert assurance-werkzaamheden uit bij een onderneming waar de eigen organisatie werk aan uitbesteedt;
 - een overheidsaccountant voert bij een andere organisatie dan de eigen organisatie een subsidie-onderzoek uit of controleert of deze zich aan bepaalde regels houdt;
 - een openbaar accountant voert een due diligence onderzoek uit bij een andere onderneming dan de cliënt.
- Accountants die bij een toezichthouder werken, kunnen zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de organisatie waar ze toezicht op houden. De organisatie waar ze toezicht op houden, is geen cliënt maar een derde partij. De NV NOCLAR gelden niet in deze situatie.

Wat als de situatie niet helemaal duidelijk is?

In sommige situaties is het niet helemaal duidelijk welke rol een accountant heeft. Bijvoorbeeld als een accountant in business bij een externe opdrachtgever als interim controller werkt. Of als een openbaar accountant tijdelijk als controller werkt bij een cliënt van zijn accountantsorganisatie of kantoor. Of de NV NOCLAR de opdrachtgever in deze voorbeelden ziet als de eigen organisatie of de cliënt, hangt af van de afspraken met de opdrachtgever. Van belang is of er een gezagsverhouding bestaat of niet. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit het feit dat de accountant zich naar buiten toe presenteert als medewerker van zijn opdrachtgever. Dat zou er dan op wijzen dat de opdrachtgever een eigen organisatie is. Is er geen gezagsverhouding? Dan is de opdrachtgever voor de NV NOCLAR een cliënt. Accountants moeten steeds zelf uitzoeken welke regels voor hen gelden. Ze doen dit op basis van de definities van eigen organisatie en van cliënt in de NV NOCLAR. Ze passen professionele oordeelsvorming toe.

Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie?

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie reageren volgens de artikelen in paragraaf 3 van de NV NOCLAR. Paragraaf 3 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 3 ze precies moeten toepassen, hangt niet af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. Dit hangt af van de positie die ze bij de eigen organisatie hebben:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants, wat voor positie ze ook hebben;
- Er zijn extra regels voor accountants in een senior-positie.

Senior-positie:

De NV NOCLAR vragen meer van accountants in een senior-positie dan van accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie hebben namelijk meer invloed binnen de eigen organisatie. Accountants hebben een senior-positie als ze beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kunnen nemen. Of als ze significante invloed op die beslissingen kunnen uitoefenen. Accountants moeten zelf inschatten of ze significante invloed hebben. Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

Voorbeelden van accountants in een senior-positie:

Een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling.

Relevante niet-naleving bij de cliënt?

Accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt reageren volgens de artikelen in paragraaf 4 van de NV NOCLAR. Paragraaf 4 komt bovenop de paragrafen 1 en 2 van de NV NOCLAR. Welke artikelen uit paragraaf 4 ze precies moeten toepassen, hangt af van de soort professionele dienst die ze uitvoeren. De NV NOCLAR maken op onderdelen verschil tussen accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht:

- Er zijn regels die gelden voor alle accountants. Het maakt daarbij niet uit wat voor soort opdracht ze uitvoeren;
- Er zijn extra regels voor accountants met een controleopdracht.

Accountants met een controleopdracht:

De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht normaal gesproken meer kunnen doen bij een relevante niet-naleving dan accountants met een niet-controleopdracht. Dit heeft twee redenen:

- Accountants met een controleopdracht hebben een bijzondere verantwoordelijkheid ten opzichte van de maatschappij. Die verantwoordelijkheid is vaak groter dan bij andere opdrachten van accountants;
- Accountants met een controleopdracht hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne auditdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hen alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht.

Accountants met een niet-controleopdracht:

Een 'niet-controleopdracht' kan van alles zijn. Bijvoorbeeld een beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van financiële informatie maar ook een adviesopdracht. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met de cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

4 Nadere voorschriften op basis van de VGBA

Titel en achtergrond NV NOCLAR

De afkorting 'NOCLAR' in de titel van deze nadere voorschriften staat voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations'. Dit is de Engelse term voor het niet-voordoen aan wet- en regelgeving. De term komt uit

de regels van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze staan in de internationale Code of Ethics for Professional Accountants (CoE). De NBA is lid van de International Federation of Accountants (IFAC). Leden van IFAC verwerken deze regels zo veel als mogelijk in hun nationale regelgeving. Dat gebeurt in Nederland met de NV NOCLAR. Veel buitenlandse accountants zullen vergelijkbare regels hebben. De afkorting 'NOCLAR' maakt de regeling internationaal herkenbaar. Waar dat nodig was, zijn de regels uit de CoE zó aangepast dat zij aansluiten bij de Nederlandse situatie. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels en sluiten ze aan bij wat het maatschappelijk verkeer in Nederland van accountants verwacht.

Waarom (aparte) nadere voorschriften?

Het gaat hier om een nadere normstelling van de VGBA. Normen horen in een regeling en niet in een toelichting. Door te regelen hoe accountants bij een relevante niet-naleving moeten handelen, zijn ze ook aan te spreken op hun gedrag bij een relevante niet-naleving. Nadere normen van de VGBA horen in nadere voorschriften. Zo passen ze in het bestaande systeem van gedrags- en beroepsregels. Het gaat hier bovendien om normen die bij alle soorten professionele diensten moeten worden toegepast. Dus niet alleen voor professionele diensten waarop de NV COS van toepassing zijn. De normen zijn daarom in een aparte regeling opgenomen.

De NV NOCLAR werken de VGBA uit

De NV NOCLAR werken uit wat accountants al moeten doen volgens de VGBA. Volgens de VGBA houden accountants zich aan fundamentele beginselen, zoals professionaliteit en integriteit. Het toetsingskader van de VGBA helpt hen daarbij. Volgens dit toetsingskader beoordelen ze of er een bedreiging is voor hun naleving van deze fundamentele beginselen. Als er een bedreiging is volgens de VGBA⁷, nemen ze maatregelen. Dit moeten 'toereikende maatregelen' zijn 'die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen' (artikel 21, eerste lid, VGBA). Volgens dit toetsingskader passen ze professionele oordeelsvorming toe. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk tegen de situatie aankijkt (artikel 20 VGBA). Zou die hier een bedreiging in zien? Wat zou die nu van hen verwachten? De redenering is als volgt.

1 Niet-naleven van wet- en regelgeving is een bedreiging

Voeren accountants een professionele dienst uit en leeft de eigen organisatie of de cliënt wet- en regelgeving niet na? Dan bedreigt dat hun professionaliteit en integriteit. Een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde vindt dit waarschijnlijk ook.

2 Specifieke maatregelen tegen deze bedreiging

Deze regeling schrijft de maatregelen voor die accountants tegen die bedreiging moeten nemen. Door deze maatregelen voor te schrijven is al ingevuld welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van accountants verwacht. Sommige maatregelen geven accountants beoordelingsruimte. Daar passen accountants professionele oordeelsvorming toe. Accountants die zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, moeten eerst inzicht in de situatie verkrijgen. Die stap gaat aan de maatregelen vooraf.

3 Zich houden aan de fundamentele beginselen

Als laatste maatregel beoordelen accountants of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Als ze dit nodig vinden, dan nemen ze deze. Accountants die volgens de NV NOCLAR hebben gehandeld, hebben alles gedaan wat van hen in het algemeen belang mag worden verwacht bij een relevante niet-naleving. Deze accountants hebben toereikende maatregelen genomen die ertoe leiden dat ze zich houden aan de fundamentele beginselen. Het zou kunnen dat een accountant de relevante niet-naleving zó erg vindt dat hij de professionele dienst tussentijds beëindigt. Ook de reactie van de eigen organisatie of van de cliënt zou daar aanleiding toe kunnen geven. Het zou kunnen dat de accountant zelfs aanleiding ziet om zijn relatie met de eigen organisatie of met de cliënt beëindigen.

⁷ *Bedreiging:* 'onaanvaardbaar risico dat de accountant zich niet houdt aan de fundamentele beginselen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie' (definitie in de VGBA).

Kiezen voor het beëindigen van de professionele dienst of de relatie mag nooit het enige zijn. Om zich aan de fundamentele beginselen te houden, nemen accountants alle maatregelen die de NV NOCLAR voorschrijven.

Let op!

Niet alle plichten staan in de NV NOCLAR maar ze gelden wel. Overal waar de NV NOCLAR de VGBA niet verder uitwerken, geldt namelijk gewoon de VGBA. Dit geldt bijvoorbeeld voor de plicht om professionele oordeelsvorming toe te passen en om een vastlegging te maken als de professionele dienst wordt voortgezet. In de *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* kunt u bij de artikelen 20 en 21 meer lezen over het toetsingskader, professionele oordeelsvorming en vastleggen.

Vastleggen volgens de VGBA?

Gaan accountants ondanks deze bedreiging door met de professionele dienst? Dan moeten ze vastleggen wat ze tegen deze bedreiging hebben gedaan. In artikel 21, derde lid, van de VGBA staan de precieze voorwaarden wanneer en wat accountants moeten vastleggen.

Opmerkingen:

- In dit soort situaties is het algemeen belang in het geding. Accountants kunnen verwachten dat de buitenwereld kritisch kijkt naar hun reactie op de relevante niet-naleving. Het is daarom ook in hun eigen belang dat ze goed vastleggen wat ze hebben gedaan bij een relevante niet-naleving. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen, eventueel in een procedure bij de rechter. Ook zorgt het voor meer vertrouwen in het accountantsberoep;
- Oordeelt een accountant dat maatregelen in het algemeen belang niet nodig zijn? Of besluit een accountant een professionele dienst te beëindigen? Ook dan is het verstandig om duidelijk vast te leggen waarom de accountant dit vindt. Zo kunnen ze achteraf altijd nog verantwoording afleggen;
- Accountants mogen gebruik maken van een schriftelijke terugkoppeling van een ander. Ze hoeven dan niet alles zelf vast te leggen.

5 Wat zijn de te verwachten effecten en neveneffecten van de NV NOCLAR?

Door volgens de NV NOCLAR op een relevante niet-naleving te reageren, helpen accountants eventuele schade te voorkomen, te verkleinen of te herstellen:

- Accountants nemen zelf maatregelen namens de eigen organisatie. Of ze dringen bij de eigen organisatie of bij de cliënt op maatregelen aan. Accountants nemen daarnaast zelf nog maatregelen in het algemeen belang als ze dit nodig vinden;
- Accountants hebben een meldplicht als direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. Daardoor kunnen bevoegde instanties in dit soort situaties eerder handelen;
- In bepaalde situaties stellen accountants andere accountants van de relevante niet-naleving op de hoogte. Daardoor kunnen andere accountants hier rekening mee houden bij de uitvoering en de uitkomst van hun opdracht.

De NV NOCLAR hebben mogelijk ook tot gevolg dat:

- Eigen organisaties of cliënten minder snel wet- en regelgeving overtreden;
- Eigen organisaties of cliënten (eerder) hun verantwoordelijkheid nemen door een relevante niet-naleving zorgvuldig af te handelen en herhaling te voorkomen;
- Cliënten minder snel naar een minder kritische accountant overstappen.

6 Als andere wet- en regelgeving bepaalt hoe accountants moeten reageren

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens de wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden als een aanvulling, als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zelf volgens de wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens de wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening⁸ moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie nodig om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

7 De NV NOCLAR en de NV COS

De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) van IFAC heeft in oktober 2016 een aantal wijzigingen in de internationale standaarden aangebracht. Deze wijzigingen zorgen ervoor dat de internationale standaarden aansluiten op de regels voor 'Non-Compliance with Laws and Regulations' in de Code of Ethics van IESBA. Dezelfde wijzigingen zijn verwerkt in Standaarden 210, 220, 240, 250, 260, 450, 500, 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3850N, 4400N en 4410 van de NV COS. Zo ontstaat er een logische samenhang tussen de NV NOCLAR en de NV COS. De NV NOCLAR regelen het gedrag van accountants. De bepalingen uit de NV COS regelen de opdrachtuitvoering. Accountants die een opdracht uitvoeren volgens de NV COS, kunnen zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Zodra zij zich dit bewust worden, gelden de NV NOCLAR naast de standaard die op de opdracht van toepassing is. Volgens de NV NOCLAR hebben deze accountants extra verantwoordelijkheden bij een relevante niet-naleving. De gewijzigde standaarden maken dat duidelijk. De gewijzigde standaarden treden tegelijk met de NV NOCLAR in werking.

De NV NOCLAR en Standaard 250 van de NV COS

Accountants die een controleopdracht uitvoeren, moeten Standaard 250 van de NV COS toepassen. De titel van die standaard is 'Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten'. Een controle van financiële overzichten volgens Standaard 250 is een controleopdracht volgens de NV NOCLAR. Hoe verhouden de NV NOCLAR en Standaard 250 zich tot elkaar?

- Volgens Standaard 250 moeten accountants met een controleopdracht inzicht krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving door de cliënt en hoe deze hiermee omgaat. Dit is een vast onderdeel van de opdrachtuitvoering. De NV NOCLAR zijn alleen van toepassing, als accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Pas vanaf dat moment moeten accountants ze toepassen;
- Een accountant die Standaard 250 toepast kan zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment past hij ook de NV NOCLAR toe naast Standaard 250;
- Beide regelingen zijn in reikwijdte beperkt tot een (relevante) niet-naleving van *bepaalde* wet- en regelgeving. Die wet- en regelgeving is onder beide regelingen gelijk;

⁸ Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, p. 77.

- Beide regelingen gaan over een geïdentificeerde niet-naleving en over een mogelijke niet-naleving. De NV NOCLAR spreken van een 'mogelijke' niet-naleving waar Standaard 250 spreekt van een 'vermoede' niet-naleving;
- De NV NOCLAR gaan ook over een 'dreigende niet-naleving'. Die valt niet onder Standaard 250;
- Beide regelingen gaan niet over persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de cliënt;
- Beide regelingen gaan niet over een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is.

Artikelsgewijs deel

Paragraaf 1 Algemene bepalingen

Toelichting bij artikel 1

Definities en toelichting op definities

In artikel 1 van de NV NOCLAR staan begrippen die in de NV NOCLAR voorkomen. Soms zijn dit bestaande begrippen waarvoor de VGBA en de NV COS een definitie hebben. In dat geval verwijst artikel 1 naar de regeling waar die definitie in staat. Soms gaat het om nieuwe begrippen. In dat geval staat de definitie in artikel 1 van de NV NOCLAR. In tabel 1 staan alle begrippen uit artikel 1, hun definitie en een toelichting daarop.

Tabel 1 Begrippen, definities en toelichting

Begrip	Definitie en toelichting
aanzienlijke schade	- Definitie: 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij'; - De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
accountant van een groepsonderdeel	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'accountant die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam van een groepscontrole.'
bevoegde instantie	- Definitie: 'autoriteit die bij of krachtens wet is aangewezen om een relevante niet-naleving te onderzoeken'; - De toelichting op artikel 6 legt dit begrip uit.
cliënt	- Definitie: 'externe opdrachtgever van een professionele dienst waarbij geen gezagsverhouding bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever'; - In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
controleopdracht	- Definitie: 'opdracht tot controle van financiële overzichten'; - Wettelijke of vrijwillige controle; - Accountants voeren controleopdrachten uit volgens de Standaarden 200-999 van de NV COS; - De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de cliënt. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.

eigen organisatie	- Definitie: 'organisatie waarbij een accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden'; - De woorden 'werkzaam bij of waaraan hij is verbonden' in de definitie komen uit artikel 5 van de VGBA. Het gaat kort gezegd om de organisatie waar accountants bij werken. De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> legt bij artikel 5 uit wat deze woorden precies betekenen; - De eigen organisatie kan bijvoorbeeld een bedrijf, een overheidsinstantie of een stichting zijn; - Openbaar accountants hebben ook een 'eigen organisatie'. Dit is de accountantsorganisatie of het accountantskantoor waar ze bij werken; - In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen.
eindverantwoordelijke accountant	- Dit is de definitie uit de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS); - Definitie: 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent'.
groepsaccountant	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: opdrachtspartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor: - i het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau; - ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden; - iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
groepscontrole	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de controle van de financiële overzichten van een groep'.
groepsonderdeel	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen'.
management	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar bestuurder'.

met governance belaste personen	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: 'de persoon (personen) of organisatie(s), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder'.
niet-naleving	- Definitie: 'opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving wordt niet verstaan persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt'; - In Standaard 250 van de NV COS staat ook een definitie van niet-naleving. Beide definities zijn inhoudelijk gelijk. Alleen de formulering is iets anders. Zo sluit de definitie beter aan op de NV NOCLAR. In deze definitie staat bijvoorbeeld 'de eigen organisatie of de cliënt' in plaats van de 'entiteit' zoals in Standaard 250; - De eigen organisatie of de cliënt handelt door middel van natuurlijke personen. Dat verklaart waarom persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt, niet onder deze definitie vallen. Accountants hoeven daar niet op te reageren volgens de NV NOCLAR; - Voorbeelden van persoonlijke misdragingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten zijn: - een bewust foutieve aangifte inkomstenbelasting; - het zwart bijklossen naast de werkzaamheden voor de eigen organisatie.
opdrachtpartner op groepsniveau	- Dit is de definitie uit de begrippenlijst van de NV COS; - Definitie: opdrachtpartner die verantwoordelijk is voor de groepscontrole.
professionele dienst	- Dit is de definitie uit de VGBA; - Definitie: 'werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend'; - De <i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i> schrijft bij artikel 1 over professionele dienst: 'Werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt aangewend zijn in ieder geval het uitvoeren van controle-, beoordelings- en andere assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige werkzaamheden op het terrein van financiële verslaggeving, administratieve organisatie, bedrijfseconomie en belastingen [.....]'

relevante niet-naleving	- Definitie: 'geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2'; - De NV NOCLAR gelden voor deze drie mogelijke vormen van 'niet houden aan wet- en regelgeving'. De NV NOCLAR gebruiken 'relevante niet-naleving' als overkoepelend begrip wanneer van alle drie vormen sprake kan zijn. 'Relevante' bedoelt niet de mate van invloed van een niet-naleving aan te geven; - In welke situaties is sprake van een geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving? - <i>Geïdentificeerde</i> niet-naleving: In situaties waarin een accountant er niet aan twijfelt dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; - <i>Mogelijke</i> niet-naleving: In situaties waarin het 'kan zijn' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd; - <i>Dreigende</i> niet-naleving: In situaties waarin het 'dreigt' dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.
senior-positie	- Definitie: 'positie van waaruit een accountant besluiten kan nemen met betrekking tot het verwerven, inzetten en beheersen van de personele, financiële, technische, materiële en immateriële middelen van de eigen organisatie of op die besluiten significante invloed kan uitoefenen'; - De NV NOCLAR gebruiken dit begrip alleen in relatie tot een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. In paragraaf 3 van de toelichting kunt u hier meer over lezen; - Een accountant heeft een senior-positie als hij beleidsbeslissingen of andere belangrijke beslissingen kan nemen. Of als hij significante invloed op die beslissingen kan uitoefenen. Een accountant moet zelf inschatten of hij significante invloed heeft; - Voorbeelden van een accountant in een senior-positie zijn een accountant die algemeen directeur is, financieel directeur, technisch directeur, lid van de raad van commissarissen, of lid van de raad van toezicht. Of een accountant die dagelijks beleidsbepaler is van een accountantsorganisatie of van een accountantskantoor, of die hoofd is van een interne afdeling; - Bij de eigen organisatie hoeft niet altijd een accountant in een senior-positie te werken.

Toelichting bij artikel 2

Wie moeten de NV NOCLAR toepassen in welke situaties?

Alle accountants moeten de NV NOCLAR toepassen. Dit is alleen verplicht in situaties die voldoen aan alle vier de volgende voorwaarden:

- Accountants voeren voor de eigen organisatie of voor de cliënt een professionele dienst uit;
- Ze worden zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst;
- Het gaat om een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Het gaat om een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die in artikel 2 is beschreven.

'Zich bewust worden van informatie'?

'Zich bewust worden van informatie' betekent dat accountants zien, horen of het gevoel krijgen dat sprake is van een relevante niet-naleving. Het maakt niet uit op welk moment, hoe en waar ze zich bewust worden van die informatie:

- Het maakt niet uit op welk moment accountants zich bewust worden van die informatie. Als dit maar is tijdens de periode waarin ze de professionele dienst uitvoeren. Ze hoeven op dat moment niet bezig te zijn met de professionele dienst. Dit kan bijvoorbeeld ook in hun vrije tijd zijn of als ze andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst;

- Het maakt niet uit hoe en waar accountants zich bewust worden van die informatie. Ze kunnen hier zelf op stuiten. Het kan ook dat een ander hen hierop wijst. Bijvoorbeeld tijdens een gesprek bij de koffieautomaat of op een borrel buiten de eigen organisatie of buiten de cliënt. Mogelijk lezen ze iets in de krant dat hen alarmeert.

Vanaf welk moment passen accountants de NV NOCLAR toe?

De NV NOCLAR gelden pas zodra accountants zich bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Vanaf dat moment passen ze de NV NOCLAR toe. Wat 'zich bewust worden van informatie' betekent, kunt u lezen bij de vorige vraag.

Wet- en regelgeving beschreven in artikel 2?

Accountants moeten de NV NOCLAR toepassen bij een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die is beschreven in artikel 2. Als de eigen organisatie of de cliënt deze wet- en regelgeving niet naleeft, kan dat gevolgen hebben voor de eigen organisatie of voor de cliënt zelf, de personen die daar werken, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij. Het kan gaan om wet- en regelgeving die te maken heeft met bijvoorbeeld:

- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en effectenhandel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
- databescherming;
- belastingverplichtingen en belastingbetalingen;
- pensioenverplichtingen en pensioenbetalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

Het gaat hier om dezelfde wet- en regelgeving als die in Standaard 250 van de NV COS. De omschrijving van de wet- en regelgeving is daaruit overgenomen. Daar waar Standaard 250 'bedrijf' of 'entiteit' gebruikt, staat 'eigen organisatie' of 'cliënt' in onderdeel b van artikel 2. Zo sluit de tekst aan op de NV NOCLAR.

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel a?

In onderdeel a van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

"in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn".

Deze wet- en regelgeving bepaalt de vorm en inhoud van de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Het gaat hier om bijvoorbeeld wet- en regelgeving op het gebied van verslaggeving, voorzieningen, belastingen en pensioenen.

Wet- en regelgeving in artikel 2, onderdeel b?

In onderdeel b van artikel 2 staat wet- en regelgeving die:

"geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt, de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten of het voorkomen van sancties van materieel belang".

Een niet-naleving van deze wet- en regelgeving heeft zelf dus geen directe invloed op de financiële overzichten van de eigen organisatie of van de cliënt. Maar haar gevolgen kunnen dat wel hebben. De volgende voorbeelden maken duidelijk om wat voor situaties het hier kan gaan:

- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving die van fundamenteel belang is voor de operationele aspecten? Bijvoorbeeld van wet- en regelgeving voor arbeidsomstandigheden en gelijke kansen op

het werk? Dan kan dit tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen leiden. De eigen organisatie of de cliënt moet in dat geval de kosten in de financiële overzichten verwerken;

- Is er een niet-naleving van wet- en regelgeving die van fundamenteel belang is voor de activiteiten? Bijvoorbeeld een relevante niet-naleving van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit? Dan kan dit tot gevolg hebben dat een toezichthouder die vergunning voor de bedrijfsactiviteiten intrekt. De eigen organisatie of de cliënt moet dan de activiteiten stoppen. Is sprake van een relevante niet-naleving van solvabiliteitseisen die een toezichthoudende instantie stelt? Dan kan de continuïteit van de eigen organisatie of van de cliënt in gevaar komen. De eigen organisatie of de cliënt moet beide situaties in de financiële overzichten verwerken;
- Een 'sanctie van materieel belang' is bijvoorbeeld het betalen van een hoge boete of van een hoge schadevergoeding. De eigen organisatie of de cliënt moet de kosten mogelijk in de financiële overzichten verwerken.

Wanneer relevante niet-naleving opmerken?

Wanneer zouden accountants zich in elk geval bewust moeten worden van een relevante niet-naleving? Dit moet gebeuren als het gaat om wet- en regelgeving die ze zouden moeten kennen om hun professionele dienst vakbekwaam en zorgvuldig te kunnen uitvoeren. De NV NOCLAR verwachten niet van accountants dat ze alle wet- en regelgeving kennen die op de eigen organisatie of de cliënt van toepassing is. Ze horen dus wel de wet- en regelgeving te kennen waar ze in hun professionele dienst mee te maken hebben.

Let op!

Wijst iemand hen op een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving die ze voor hun professionele dienst niet hoeven te kennen? Dan passen ze wél de NV NOCLAR toe!

Toelichting bij artikel 3

Wie moeten artikel 3 toepassen?

Alle accountants die volgens artikel 2 de NV NOCLAR moeten toepassen, passen artikel 3 van de NV NOCLAR toe.

Wat moeten accountants doen?

Accountants gaan onderzoek doen om een beter beeld van de situatie te krijgen. Dit doen ze om zo veel mogelijk te kunnen inschatten of er echt wat mis is. Dit doen ze ook om te beoordelen of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, wat. Dat betekent '*inzicht verkrijgen*' en '*nagaan hoe hij op de relevante niet-naleving moet reageren*'. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe wanneer ze dit doen. Ze zullen zich dus ook afvragen of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze op de relevante niet-naleving reageren en zo ja hoe.

Let op!

Van accountants wordt niet verwacht dat ze juridisch specialist zijn. Accountants maken een inschatting.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Misschien willen ze met een collega overleggen om te horen hoe die tegen de situatie aankijkt. Of om te bespreken hoe ze moeten reageren. Bij artikel 5⁹ in de *Toelichting op de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* staat: 'Indien meerdere accountants werkzaam zijn bij de organisatie, kan het verstandig zijn dat de accountant overlegt met één of meer van die accountants over zijn inschatting en de redelijkerwijs te nemen maatregel. Als dit niet mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de betreffende accountant geen collega's heeft binnen de organisatie, kan de accountant contact opnemen met een van de door de NBA aangezochte vertrouwenspersonen, het bureau van de NBA of een gespecialiseerde advocaat.' Wat daar staat, geldt hier ook.

⁹ Hoewel artikel 5 van de VGBA alleen gaat over het niet-naleven van wet- en regelgeving door de eigen organisatie, is het ook mogelijk om te overleggen over een relevante niet-naleving bij de cliënt.

Hoeveel inzicht krijgen bij de eigen organisatie?

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie? Dit hangt af van hun positie binnen de eigen organisatie. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat accountants in een senior-positie meer inzicht kunnen krijgen dan accountants die geen senior-positie hebben. Accountants in een senior-positie zitten namelijk hoger in de organisatie. Ze hebben meer invloed. Daardoor kunnen ze eenvoudiger anderen om een toelichting vragen. Ook zijn ze eerder in staat om een relevante niet-naleving intern te laten onderzoeken. Ze hebben toegang tot meer informatie.

Hoeveel inzicht krijgen bij de cliënt?

Hoeveel inzicht kunnen accountants krijgen bij een relevante niet-naleving *bij de cliënt*? Dit hangt af van de soort opdracht. Accountants met een *controleopdracht* kunnen meestal meer inzicht krijgen dan accountants met een niet-controleopdracht. Hoe komt dat?

- Accountants met een *controleopdracht* hebben normaal gesproken contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Ook hebben ze meestal meer toegang tot andere informatiebronnen bij de cliënt. Bijvoorbeeld een interne accountantsdienst of een interne auditfunctie. Ze spreken meestal met de cliënt af dat deze hem alle informatie over een relevante niet-naleving geeft (opdrachtvoorwaarden). Dit is nodig om Standaard 250 van de NV COS te kunnen toepassen. Volgens die standaard moeten ze het onderwerp naleven van wet- en regelgeving bespreken met het management en in sommige gevallen ook met de met governance belaste personen. Het doel is om inzicht te krijgen in de risico's van het niet-naleven van wet- en regelgeving. Dit is een vast onderdeel van de controleopdracht;
- Voor accountants met een *niet-controleopdracht* is het mogelijk lastiger om inzicht te krijgen. Ze hebben vaak minder toegang tot informatie. Accountants met bijvoorbeeld een kleine adviesopdracht hebben vaak niet zo veel contact met hun cliënt. Ze hebben ook niet altijd contact met het management op het hoogste niveau of met de met governance belaste personen.

Wat staat in de wet- en regelgeving die in het geding is?

Het is belangrijk dat accountants beoordelen wat er in de wet- en regelgeving staat die in het geding is of dat ze zich laten informeren. Daarin kan namelijk staan hoe ze op een relevante niet-naleving moeten reageren of wat ze juist niet mogen doen. Ze reageren in de eerste plaats volgens die wet- en regelgeving. Deze gaat namelijk vóór de NV NOCLAR. De NV NOCLAR gelden aanvullend als die wet- en regelgeving daar de ruimte voor geeft. Wat moeten accountants in elk geval doen:

- Ze beoordelen of zij zelf volgens die wet- en regelgeving op een bepaalde manier moeten reageren. Zo beoordelen ze of ze bijvoorbeeld wettelijke meldplichten of andere wettelijke medewerkingsplichten hebben;
- Ze beoordelen of het volgens die wet- en regelgeving verboden is om bepaalde personen over de relevante niet-naleving te informeren. Daar houden de NV NOCLAR rekening mee (artikel 4, derde lid, NV NOCLAR);
- Accountants die een wettelijke controle uitvoeren bij een organisatie van openbaar belang beoordelen eerst of ze volgens de EU-verordening¹⁰ moeten handelen en zo ja, hoe;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

¹⁰ Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie, PB L 158 van 27.5.2014, p. 77.

Volgens de NV NOCLAR reageren

Volgens artikel 3, onderdeel b, gaan accountants na of ze op dit moment meer moeten doen en zo ja, volgens welke wet- en regelgeving. Moeten accountants volgens de NV NOCLAR reageren? Hoe ze dan reageren, hangt af van de volgende factoren:

- Voeren ze de professionele dienst uit voor de eigen organisatie of voor de cliënt?
- Hebben ze een senior-positie of niet? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie;
- Voeren ze een controleopdracht uit of een niet-controleopdracht? Dit is alleen relevant als accountants moeten reageren op een relevante niet-naleving bij de cliënt;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan deze bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Tabel 1 laat zien welke regels, 'artikelen' of 'bepalingen', voor welke accountants gelden. De artikelen in de paragrafen 3 en 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. De NV NOCLAR houden er rekening mee dat een andere accountant al kan reageren. Ze houden er ook rekening mee dat de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure kan hebben voor het reageren op een relevante niet-naleving te reageren. Voor die twee situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie / Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17
Accountant met controle opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controle opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen m.u.v. 15 en 16, tweede lid	artikel 17

Tabel 1 Welke artikelen gelden voor welke accountant?

Toelichting bij artikel 4, eerste lid

Uitzondering als duidelijk onbetekenend

Accountants hoeven niet te reageren op een relevante niet-naleving die *duidelijk onbetekenend* is.

Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is stelt weinig voor, gezien haar aard en gevolgen voor de eigen organisatie, de cliënt of voor andere belanghebbenden. Een niet-naleving die duidelijk onbetekenend is, vraagt meestal om geen of nauwelijks onderzoek. Vrijwel meteen is duidelijk dat het hier om gaat. Is toch eerst meer onderzoek nodig? Ook dan kunnen accountants tot de conclusie komen dat het gaat om iets dat

duidelijk onbetekenend is. De kwalificatie 'duidelijk onbetekenend' komt ook voor in Standaard 250 van de NV COS.

Toelichting bij artikel 4, tweede lid

Wat te doen als een andere accountant al reageert?

Mogen accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert? Dan hoeven ze dit niet ook nog eens zelf te doen. Dit betekent dat ze de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet hoeven toe te passen.

Geen excuus

Deze bepaling is absoluut niet bedoeld als excuus om maar niet te reageren!

Let op!

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat die andere accountant toch niet passend heeft gereageerd en ook niet passend reageert? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Hebben accountants bepaalde plichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Ook als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt dan dus niet;
- De uitzondering van artikel 4, tweede lid, geldt niet voor de meldplicht volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Waarom deze bepaling?

Deze bepaling voorkomt dat meer dan één accountant op dezelfde relevante niet-naleving moet reageren. Dit is beter werkbaar in situaties waar bijvoorbeeld een hele accountantsafdeling of een opdrachtteam met dezelfde relevante niet-naleving te maken heeft.

'Passend' reageren?

Deze bepaling geldt alleen als accountants er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant *passend* heeft gereageerd of *passend* reageert. Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht: welke maatregelen zou een accountant in deze situatie moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Van accountants wordt verwacht dat ze volgens de NV NOCLAR handelen. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'

De uitzondering in artikel 4, tweede lid, geldt alleen als accountants er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat een andere accountant passend heeft gereageerd of passend reageert. Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze het aan een andere accountant mogen overlaten om te reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet. Zou die vinden dat ze het nemen van maatregelen aan een ander mogen overlaten? Of zou die derde juist verwachten dat ze zelf reageren op de relevante niet-naleving? Accountants kunnen dit vertrouwen bijvoorbeeld baseren op:

- Afspraken die ze met elkaar hebben gemaakt. Bijvoorbeeld over wie de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie of met de cliënt bespreekt. Wie maatregelen in het algemeen belang neemt. Wie een eventuele melding bij een bevoegde instantie doet. Wie andere accountants over de relevante niet-naleving informeert. Maken accountants afspraken over wie wat doet? Dan is het

verstandig om ook af te spreken om elkaar over de afhandeling te informeren. Dat wordt hierna 'terugkoppeling' genoemd;

- De verhoudingen binnen bijvoorbeeld een controleteam;
- De positie en de reputatie van de accountant die waarschijnlijk al heeft gereageerd of reageert;
- Een mededeling van de eigen organisatie of van de cliënt. Die kan bijvoorbeeld aan accountants laten weten dat er een relevante niet-naleving is. Dat ze nu bezig zijn om maatregelen te nemen en hierover met een accountant in gesprek zijn;
- Een mededeling dat een andere accountant de relevante niet-naleving heeft gemeld volgens een daarvoor opgestelde procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt;
- Berichten in de media over een relevante niet-naleving. In dit geval moeten ze wel eerst vaststellen of er een *accountant* hierover in gesprek is met de eigen organisatie of met de cliënt.

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' niet?

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' betekent niet dat accountants achterover mogen leunen. Als er bijvoorbeeld nog 25 andere accountants zijn, dan mogen ze er niet zomaar van uitgaan dat een van hen wel reageert. Het betekent ook niet dat ze er zo maar van uit mogen gaan dat de accountant die een controle-opdracht van de jaarrekening uitvoert wel reageert.

Vaststellen of andere accountant passend reageert?

Accountants hoeven niet actief vast te stellen of een andere accountant inderdaad passend heeft gereageerd of passend reageert. Ze moeten zich wel achteraf kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze het in deze situatie aan een ander mochten overlaten om op de relevante niet-naleving te reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat die ander passend reageerde. Actief vaststellen is niet verplicht omdat er vooral in grote organisaties geen terugkoppeling is. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?

Krijgen accountants aanwijzingen dat de andere accountant toch niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het is dan waarschijnlijk niet nodig om de maatregelen te nemen die al zijn genomen. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?

Accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners hebben mogelijk procedures voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Bijvoorbeeld een interne meldingsprocedure van accountantsorganisaties of accountantskantoren voor ongebruikelijke transacties bij hun cliënten (Wwft¹¹). Zulke procedures schrijven bijvoorbeeld voor dat accountants een relevante niet-naleving eerst moeten melden bij een centraal meldpunt bij de eigen organisatie. Bijvoorbeeld bij een risk manager of bij een compliance officer. Die beoordeelt dan de melding. De NV NOCLAR regelen niets over dit soort procedures. In normale omstandigheden kunnen accountants deze procedures volgen. Overleg is namelijk toegestaan. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Overleg toegestaan?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Let op!

- Dit soort procedures kunnen ook voorschrijven wie een relevante niet-naleving met de cliënt bespreekt. Of wie een relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie meldt. Misschien wijst de procedure hier een accountant voor aan. Mogen andere accountants er redelijkerwijs op vertrouwen dat die accountant passend reageert? Dan hoeven ze niet zelf te reageren. Dit volgt uit artikel 4,

11 Wwft: Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme.

tweede lid. Volgens de NV NOCLAR blijven ze er wel zelf voor verantwoordelijk dat passend wordt gereageerd. Mogelijk stelt wet- en regelgeving eisen aan dit soort procedures en gelden andere verantwoordelijkheden. Die gaan vóór op de NV NOCLAR;

- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is eigenlijk geen tijd om dan een procedure te volgen.

Toelichting bij artikel 4, derde lid

Uitzondering op informatieplicht

Volgens de NV NOCLAR moeten accountants bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeren: ze hebben dus een informatieplicht. In bepaalde gevallen geldt een informatieplicht niet. Een accountant informeert die personen dan niet. Dit is in de volgende situaties:

- Als een informatieplicht in de NV NOCLAR in strijd is met de wet- en regelgeving die in het geding is;
- Als het beter is om bepaalde personen niet te informeren. Artikel 4, derde lid, spreekt van 'zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat de accountant bepaalde personen informeert'.

Artikel 4, derde lid, noemt de artikelen waar een informatieplicht in staat. Het is daarom niet nodig om in die artikelen zelf deze uitzondering op te nemen.

Let op!

Wanneer een bepaalde informatieplicht niet geldt, gelden de overige informatieplichten waar mogelijk wel.

Welke informatieplichten?

Het derde lid van artikel 4 noemt de artikelen in de NV NOCLAR waar een informatieplicht in staat. In die artikelen is geregeld onder welke voorwaarden accountants een informatieplicht hebben en wie ze moeten informeren. U kunt hier meer over lezen in de toelichting op die artikelen. Het gaat om de volgende informatieplichten:

- Accountants bespreken een relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de eigen organisatie of bij de cliënt (artikelen 7 en 12);
- Accountants dringen bij bepaalde personen bij de cliënt op maatregelen aan (artikel 13);
- Accountants informeren bepaalde eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie of van buiten de cliënt (artikelen 9 en 14);
- Een accountant bij een groepsonderdeel informeert de groepsaccountant (artikel 15, eerste lid);
- De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel (artikel 15, tweede lid);
- De opdrachtpartner op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants die een controle-opdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel (artikel 15, derde lid);
- Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden (artikelen 11 en 16).

Voorbeeld van informatieplicht in strijd met wet- en regelgeving

Volgens artikel 16, vierde lid, NV NOCLAR informeren accountants de cliënt dat ze de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie gaan melden. Volgens de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wvft) is het verboden om een cliënt te informeren over een melding van een ongebruikelijke transactie. In dit geval informeren ze de cliënt dus niet.

Voorbeelden van zwaarwegende belangen

Voorbeelden van zwaarwegende belangen die zich ertegen verzetten dat een accountant bepaalde personen over de relevante niet-naleving informeert:

- De accountant verwacht dat dit de veiligheid van personen in gevaar brengt;

- De accountant verwacht dat dit tot gevolg heeft dat bewijsmateriaal verdwijnt. Of dat de personen die betrokken zijn bij de relevante niet-naleving hun reactie op elkaar gaan afstemmen. Dit kan het opsporen van de relevante niet-naleving moeilijker of onmogelijk maken.

Toelichting bij artikel 5

Over welke procedures gaat artikel 5?

In artikel 5 gaat het om een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt voor het intern melden, onderzoeken en afhandelen van een relevante niet-naleving die daar is. In de toelichting op artikel 4, tweede lid, staat de vraag 'Heeft de eigen organisatie een procedure voor opdrachten bij cliënten?'. Daar gaat het om procedures van accountantsorganisaties, accountantskantoren en misschien ook wel andere dienstverleners voor een relevante niet-naleving bij hun cliënten. Over dat soort procedures gaat artikel 5 niet.

Wat te doen als de eigen organisatie of de cliënt zelf een procedure heeft?

Accountants mogen reageren volgens een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt, als de situatie voldoet aan de volgende twee voorwaarden:

Accountants mogen er redelijkerwijs op vertrouwen dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is (eerste lid, onderdeel a); én

Dit moet mogelijk zijn onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren (eerste lid, onderdeel b).

Accountants die volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt reageren, hoeven de artikelen in de paragrafen 3 of 4 van de NV NOCLAR niet toe te passen (tweede lid).

Opmerking

Dit soort procedures regelen meestal bij wie een relevante niet-naleving kan worden gemeld. Dit kunnen andere personen zijn dan met wie de accountant de relevante niet-naleving bespreekt volgens de normale procedure van de NV NOCLAR. Bijvoorbeeld een compliance officer, vertrouwenspersoon, interne auditfunctie of een auditcommissie. Dit is geen bezwaar. Accountants kunnen dan nog steeds volgens die procedure reageren, als ze er redelijkerwijs op mogen vertrouwen dat deze toereikend is.

Let op!

- Krijgen accountants op enig moment aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan moeten ze toch nog zelf reageren. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wat te doen bij aanwijzingen dat toch niet passend is gereageerd?' verderop in de toelichting op dit artikel;
- Lijkt direct handelen door een bevoegde instantie noodzakelijk om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan melden accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR. Er is dan geen tijd om een procedure te volgen.

Procedure 'toereikend'?

Een procedure is toereikend als die ertoe leidt dat de eigen organisatie of de cliënt een melding onderzoekt en de maatregelen neemt die in de situatie nodig zijn. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of een procedure toereikend is. Ze vragen zich dan ook af hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk ziet. Vragen die ze zich ook stellen zijn bijvoorbeeld:

- Regelt de procedure dat de eigen organisatie of de cliënt passend reageert? In de toelichting op de artikelen 10 en 16 kunt u lezen wat de NV NOCLAR met passend reageren bedoelen;
- Meldt de eigen organisatie of de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie? Dit is helemaal van belang als dit volgens wet- en regelgeving zou moeten;
- Informeert de eigen organisatie of de cliënt anderen over de relevante niet-naleving als dit voor hen van belang is?

'Redelijkerwijs erop mogen vertrouwen'?

Wat betekent 'redelijkerwijs erop mogen vertrouwen' dat een procedure van de eigen organisatie of van de cliënt toereikend is? Dit betekent dat accountants goede redenen moeten hebben voor dit vertrouwen. Ze hebben er goed over nagedacht of ze volgens die procedure mogen reageren. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze dit vertrouwen mogen hebben. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat ze volgens die procedure mogen reageren. Of dat die derde juist verwacht dat ze toch reageren volgens de normale procedure van de NV NOCLAR.

'Als dit mogelijk is onder andere wet- en regelgeving die bepaalt hoe de accountant op deze relevante niet-naleving moet reageren'?

Andere wet- en regelgeving moet wel de ruimte geven om te reageren volgens een procedure bij de eigen organisatie of bij de cliënt. Schrijft bijvoorbeeld de wet- en regelgeving die in het geding is voor hoe accountants moeten reageren? Dan doen ze wat ze volgens die wet- en regelgeving moeten doen. Artikel 5 geldt dan *niet*. Daarnaast is het bij sommige soorten professionele diensten niet mogelijk om te reageren volgens een procedure bij de cliënt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Procedure bij een cliënt?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Procedure bij de eigen organisatie?

Accountants in een senior-positie weten meestal wel hoe een procedure bij de eigen organisatie gewoonlijk verloopt. Hun positie brengt bovendien mee dat ze toegang hebben tot voldoende informatiebronnen om dit te kunnen nagaan. Accountants die geen senior-positie hebben, kunnen vaak alleen afgaan op eigen ervaringen of ervaringen van anderen.

Procedure bij de cliënt?

Accountants die een professionele dienst bij een cliënt uitvoeren, vallen in principe ook onder de uitzondering van artikel 5. Maar het hangt af van de soort opdracht of accountants voor die procedure kunnen kiezen. Er zijn bijvoorbeeld standaarden in de NV COS die accountants verplichten om een relevante niet-naleving met de cliënt te bespreken. Accountants met een controleopdracht moeten dit bijvoorbeeld doen.

Vaststellen of procedure toereikend is?

Accountants hoeven niet actief vast te stellen of een procedure toereikend is. Ze moeten zich achteraf wel kunnen verantwoorden. Ze moeten kunnen uitleggen waarom ze in deze situatie volgens deze procedure mochten reageren. Waarom ze erop mochten vertrouwen dat deze procedure toereikend is. Actief vaststellen is niet vereist, omdat vooral in grote organisaties geen terugkoppeling plaatsvindt. Een terugkoppeling is juist vaak nodig om dit te kunnen vaststellen.

Wat te doen bij aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is?

Krijgen accountants aanwijzingen dat de procedure toch niet toereikend is? Dan ligt het voor de hand dat accountants dit nagaan en toch nog zelf reageren als dit nodig is. Ze blijven er namelijk zelf verantwoordelijk voor dat passend wordt gereageerd. Het ligt voor de hand om rekening te houden met de maatregelen die de andere accountant, de eigen organisatie of de cliënt al heeft genomen.

Verhouding tot Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)

De NV NOCLAR houden rekening met de Wet Huis voor klokkenluiders (Whvk)¹². Die wet verplicht werkgevers een procedure te hebben die regelt hoe zij omgaan met een melding van een vermoeden van een

¹² De Whvk is op 1 juli 2016 in werking getreden. De Whvk wil twee doelen bereiken. De Whvk wil rechtsbescherming aan klokkenluiders bieden. De Whvk wil daarnaast helpen om maatschappelijke misstanden op te lossen. Met de Whvk moet het voor werknemers en opdrachtnemers gemakkelijker worden om een misstand te melden. En ze worden beter beschermd tegen benadeling. Een klokkenluider mag niet worden benadeeld omdat hij te goeder trouw en naar behoren een vermoeden van een misstand meldt. Onder benadeling vallen onder ander ontslag, demoties, het onthouden van promotie, disciplinaire maatregelen, het opzeggen van de opdracht, maar ook pesten en andere vormen van intimidatie.

misstand binnen de organisatie. Het gaat om misstanden waarbij het maatschappelijk belang in het geding is. Volgens de Whvk moet in deze procedure worden vastgelegd bij wie in de organisatie een vermoeden van een misstand kan worden gemeld. Het begrip 'werknemer' in de Whvk is ruim gedefinieerd. Opdrachtnemers vallen er ook onder. Een relevante niet-naleving volgens de NV NOCLAR valt ook onder de Whvk en dus ook onder een procedure volgens de Whvk. Een procedure volgens de Whvk is verplicht voor werkgevers met meer dan 50 werknemers. Werkgevers met minder dan 50 werknemers kunnen ook kiezen voor een procedure zoals die volgens de Whvk. Het maakt voor artikel 5 van de NV NOCLAR niet uit of de eigen organisatie of de cliënt wel of niet volgens de Whvk een procedure moet hebben.

Anonieme melding?

Een procedure volgens de Whvk kent gewoonlijk de mogelijkheid om anoniem te melden. Ook dan mogen accountants ervoor kiezen volgens de procedure van de eigen organisatie of van de cliënt te reageren. De situatie moet dan wel aan de voorwaarden voldoen die artikel 5 stelt.

Paragraaf 2 Onmiddellijk melden

Toelichting bij artikel 6

Over welke situaties gaat artikel 6?

Er dreigt gevaar! Uitstel is niet mogelijk. Het lijkt noodzakelijk dat een bevoegde instantie nu wat doet. Het gaat hier om situaties waar aanzienlijke schade lijkt te ontstaan door het handelen van de eigen organisatie of de cliënt. Het gaat hier vooral om:

- maatschappelijk gevaar;
- maatschappelijke schade.

Daar is het raakvlak met het algemeen belang en met de verantwoordelijkheid van een accountant om te handelen in het algemeen belang. Een accountant zou toevallig kunnen zien dat de eigen organisatie of de cliënt bijvoorbeeld olie op het oppervlaktewater loost. Of dat deze gevaarlijke stoffen opslaat en er gevaar dreigt voor de veiligheid van werknemers of van de omgeving. Meer voorbeelden staan bij de vraag 'Aanzienlijke schade?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Wie moeten dit artikel toepassen?

Alle accountants moeten artikel 6 toepassen. Het maakt niet uit of ze wel of geen senior-positie hebben, of dat ze een controleopdracht of een niet-controleopdracht uitvoeren. De enige uitzondering op de meldplicht staat in het tweede lid van artikel 6. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Een andere accountant meldt al. Wat nu?' verderop in de toelichting op dit artikel. Artikel 6 is een aanvulling op de wet- en regelgeving die in het geding is.

Wat moeten accountants doen?

Lijkt het noodzakelijk dat een bevoegde instantie direct handelt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken? Dan moeten accountants de relevante niet-naleving onmiddellijk aan een bevoegde instantie melden! Dit is belangrijk, want er lijkt aanzienlijke schade te ontstaan. De bevoegde instantie beoordeelt zelf of en zo ja hoe zij reageert. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze de relevante niet-naleving moeten melden. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Hoe vaak komen deze situaties voor?

Situaties als deze zijn zeldzaam. Het gaat om situaties waarin accountants waarschijnlijk ook wel naar een bevoegde instantie zouden zijn gegaan, als ze geen accountant zouden zijn geweest. Situaties waarin het dus logisch is om te melden. Omdat accountants de verantwoordelijkheid hebben om te handelen in het algemeen belang, staat er een meldplicht in de NV NOCLAR. Volgens de VGBA hadden ze de relevante niet-naleving eigenlijk ook al moeten melden.

Aanzienlijke schade¹³ ?

Wat aanzienlijke schade is, zal per situatie verschillen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk vindt dat er aanzienlijke schade ontstaat. Het hoeft niet altijd te gaan om schade die direct in geld is uit te drukken.

Voorbeelden van situaties waarin aanzienlijke schade lijkt te ontstaan:

- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt het water ernstig vervuult. Daardoor kunnen ernstige nadelige gevolgen optreden voor de volksgezondheid en het milieu;
- Wanneer bij de eigen organisatie of bij de cliënt giftige stoffen vrijkomen die schadelijk zijn voor werknemers en de omgeving;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om producten te verkopen die schadelijk zijn voor de volksgezondheid of de veiligheid van consumenten. Bijvoorbeeld bedorven of besmette producten of producten met explosiegevaar;
- Wanneer de eigen organisatie of de cliënt op het punt staat om wapens te leveren aan landen die op sanctielijst staan.

Het gaat in deze situaties om maatschappelijk gevaar of maatschappelijke schade. Wanneer bijvoorbeeld de belangen van werknemers of schuldeisers in het geding zijn, is er een raakvlak met het algemeen belang. Maar accountants hebben geen meldplicht als bijvoorbeeld alleen een directeur-groootaandeelhouder schade lijdt.

Verklaring vragen van eigen organisatie of cliënt?

In dit soort situaties is geen tijd om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen. Het is nodig dat accountants onmiddellijk melden, omdat aanzienlijke schade lijkt te ontstaan.

Opmerking

Is er wel tijd om een verklaring te vragen? Wat accountants dan moeten doen, kunt u lezen bij de vraag 'Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?' verderop in de toelichting op dit artikel.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen over hun inschatting van de situatie. Bijvoorbeeld om te polsen of een andere accountant in deze situatie de relevante niet-naleving ook zou melden. Ze moeten wel meteen overleggen. Overleg mag ook niet tot vertraging leiden. Op basis van de feiten lijkt direct handelen door een bevoegde instantie namelijk noodzakelijk. Daarom is het nodig dat ze de relevante niet-naleving onmiddellijk melden.

Eigen organisatie of cliënt vooraf informeren over melding?

Accountants informeren de eigen organisatie of de cliënt *niet* dat ze de relevante niet-naleving gaan melden. Daar is geen tijd voor. Het ligt voor de hand om deze achteraf hierover te informeren. Behalve als dit niet kan vanwege andere wet- en regelgeving of zwaarwegende belangen (artikel 4, derde lid).

Opmerking

Het kan dat een accountant al met de eigen organisatie of met de cliënt in gesprek is over de relevante niet-naleving. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?' verderop in de toelichting op dit artikel.

¹³ *Aanzienlijke schade*; 'ernstige nadelige gevolgen voor de eigen organisatie of voor de cliënt, de daarbij werkzame of daaraan verbonden personen, beleggers, schuldeisers, andere belanghebbenden of voor de maatschappij'(definitie in de NV NOCLAR).

Welke bevoegde instantie?

De NV NOCLAR regelen niet bij welke bevoegde instantie accountants een relevante niet-naleving volgens artikel 6 moeten melden. Als accountants niet weten bij welke bevoegde instantie ze moeten zijn, ligt het voor de hand om de relevante niet-naleving te melden bij een algemene bevoegde instantie. Bijvoorbeeld de politie of de brandweer. Zo gaat geen tijd verloren. Normaal gesproken wijst de wet- en regelgeving die in het geding is een bevoegde instantie aan. Dit kan een toezichthouder zijn. Voorbeelden van bevoegde instanties zijn:

- AFM;
- Autoriteit Consument & Markt (ACM);
- Divisie Inlichtingen- en Opsporingsdienst van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA- IOD);
- DNB;
- FIOD (Belastingdienst);
- FIU-Nederland;
- Fraudemeldpunt KLPD.

Hoe melden?

De NV NOCLAR regelen niet hoe een melding bij de bevoegde instantie eruit moet zien. De NV NOCLAR regelen alleen dat accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk moeten melden. Als een bevoegde instantie meer informatie nodig heeft, dan vraagt die daar waarschijnlijk om.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 6 melden, handelen niet in strijd met hun geheimhoudingsplicht. Ook niet als ze stukken aan de bevoegde instantie afgeven waarmee ze de melding onderbouwen. Een melding volgens artikel 6 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhoudingsplicht'.

In verschillende wetten is er voor sommige meldplichten een 'vrijwaringsbepaling'. Regelgeving van de NBA kan geen vrijwaring regelen. Uit de jurisprudentie over wettelijke meldplichten valt het volgende af te leiden. Accountants die te goeder trouw een melding doen bij een bevoegde instantie, handelen niet snel tuchtrechtelijk verwijtbaar en zijn niet snel aansprakelijk voor schade. Ze moeten wel zorgvuldig hebben gehandeld. Het ligt voor de hand dat accountants die volgens artikel 6 melden, net zo handelen als bij wettelijke meldplichten.

Wel tijd om de eigen organisatie of cliënt om een verklaring te vragen?

Schatten accountants in dat er wel tijd is om de eigen organisatie of de cliënt eerst om een verklaring te vragen? Dan reageren ze volgens de normale procedure uit paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR. Ze bespreken de relevante niet-naleving met de eigen organisatie of met de cliënt. Ze dringen aan op maatregelen. Ze blijven in gesprek zo lang dit kan. Ze houden in de gaten of de eigen organisatie of de cliënt reageert en hoe. Schiet de eigen organisatie of de cliënt niet op met het nemen van maatregelen en is uitstel niet langer mogelijk? Dan onderbreken accountants de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

Lijkt aanzienlijke schade te ontstaan tijdens de normale procedure?

Accountants die volgens de normale procedure van paragraaf 3 of 4 van de NV NOCLAR reageren, kunnen ook met artikel 6 te maken krijgen. Er kan namelijk onverwachts iets gebeuren waardoor aanzienlijke schade lijkt te ontstaan. Ze onderbreken dan de normale procedure. Ze melden de relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie.

Een andere accountant meldt al. Wat nu?

Weten accountants dat een andere accountant de relevante niet-naleving al bij een bevoegde instantie heeft gemeld volgens artikel 6? Dan hoeven ze niet zelf te melden (artikel 6, tweede lid). Dit is een uitzondering op de meldplicht van artikel 6. Accountants moeten dus weten dat een ander heeft gemeld. Het is niet voldoende dat ze daar redelijkerwijs op mogen vertrouwen zoals in een 'normale' situatie (artikel 4, tweede lid). Waarom geldt de uitzondering alleen als accountants dit weten? Omdat het van groot belang is dat de bevoegde instantie écht op de hoogte wordt gesteld. Het is niet erg als meer accountants dezelfde relevante niet-naleving melden. De maatschappelijke schade of het maatschappelijk gevaar rechtvaardigt dit.

Hoe kunnen accountants weten dat een andere accountant de relevante niet-naleving al heeft gemeld? Bijvoorbeeld doordat ze ernaast stonden toen die ander met de bevoegde instantie belde. Heeft een andere accountant de relevante niet-naleving al gemeld? Dan mogen accountants ervan uitgaan dat die dat goed heeft gedaan. Twijfelen ze hieraan? Dan melden ze de relevante niet-naleving toch nog zelf en wel onmiddellijk! Er is in deze situatie namelijk geen tijd om eerst na te gaan of een melding juist en volledig is.

Paragraaf 3 Relevante niet-naleving bij de eigen organisatie

Wie moeten paragraaf 3 toepassen?

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de eigen organisatie. De artikelen in paragraaf 3 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de eigen organisatie zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 3 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 doen accountants onmiddellijk een melding bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie / Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	alle artikelen		artikel 17
Accountant zonder senior-positie bij de eigen organisatie	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6	artikel 7, eerste en tweede lid		artikel 17

Tabel 2 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de eigen organisatie)?

Toelichting bij artikel 7

Wie moeten artikel 7 toepassen?

- Accountants in een senior-positie passen heel artikel 7 toe. Ze hoeven niet altijd een direct leidinggevende te hebben. In dat geval gelden het eerste en tweede lid niet voor hen;
- Accountants die geen senior-positie hebben, hoeven alleen de eerste twee leden van artikel 7 toe te passen. Ze mogen het derde lid wel toepassen.

Wat moeten accountants doen?

Accountants bespreken de relevante niet-naleving binnen de eigen organisatie. Met wie ze de relevante niet-naleving bespreken, hangt af van hun positie.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Relevante niet-naleving met de direct leidinggevende bespreken (eerste lid)

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met hun direct leidinggevende. Misschien heeft die een verklaring. Mogelijk vinden ze daarna dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen. Vinden ze dat de eigen organisatie wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de direct leidinggevende de relevante niet-naleving laat onderzoeken. En dat de eigen organisatie alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn.

Direct leidinggevende betrokken (tweede lid)?

Lijkt de direct leidinggevende bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan kan het toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hem te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat deze persoon het opsporen moeilijker of onmogelijk maakt. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hun direct leidinggevende of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

(Tweede lid, onderdeel a) Bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hun direct leidinggevende? Dan bespreken ze deze wél met de direct leidinggevende van hun direct leidinggevende. Vermoeden ze dat die ook bij de relevante niet-naleving betrokken is? Of dat meer personen betrokken zijn in de hiërarchische lijn om verantwoording aan af te leggen? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving met een andere leidinggevende. Dit kan iemand uit dezelfde hiërarchische lijn zijn maar dit hoeft niet. Ook kunnen ze de relevante niet-naleving met bijvoorbeeld een compliance officer bespreken. Accountants beoordelen zelf met wie ze in dit geval het best de relevante niet-naleving kunnen bespreken. Ze passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de relevante niet-naleving waarschijnlijk zou bespreken.

(Tweede lid, onderdeel b) Vermoeden accountants pas na het gesprek met hun direct leidinggevende dat die betrokken is? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met zijn direct leidinggevende. Wat bij artikel 7, tweede lid, onderdeel a, staat over mogelijke betrokkenheid, geldt hier ook.

Accountants in een senior-positie?

Accountants in een senior-positie bespreken de relevante niet-naleving ook met het management en met de met governance belaste personen van de eigen organisatie. Of ze zorgen ervoor dat een ander dit doet (artikel 7, derde lid). Er zijn drie situaties mogelijk:

- Hebben ze zelf toegang tot het management en de met governance belaste personen? Dan ligt het voor de hand dat ze de relevante niet-naleving meteen zelf met hen bespreken;
- Laten ze een ander dit doen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan;
- Blijkt die ander dit toch niet te hebben gedaan of twijfelen ze hieraan? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving toch nog zelf met het management en met de met governance belaste personen.

Vinden accountants in een senior-positie het nodig dat de eigen organisatie maatregelen neemt? Kunnen ze deze maatregelen vanuit hun eigen positie redelijkerwijs niet zelf nemen? Dan ligt het voor de hand dat

ze aandringen op deze maatregelen in het gesprek met het management of met de met governance belaste personen. Of ze zorgen ervoor dat een ander bij hen daarop aandringt

Hoe verder?

Accountants in een senior-positie nemen maatregelen als dit nodig is (artikel 8).

Accountants die geen senior-positie hebben zijn nu klaar. Ze mogen wel meer doen.

Toelichting bij artikel 8

Wie moeten artikel 8 toepassen?

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 8 toepassen. Dit hoeft alleen als maatregelen nodig zijn.

Wat moeten accountants doen?

Accountants nemen de maatregelen die nodig zijn en die ze zelf kunnen nemen. Zijn maatregelen nodig die ze niet zelf kunnen nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om die maatregelen te nemen.

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

Artikel 8 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de eigen organisatie weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat de eigen organisatie een meldplicht heeft. De eigen organisatie moet dus melden. Heeft de eigen organisatie een accountant in een senior-positie aangewezen om dit soort meldingen te doen? Dan doet die dat. Hij doet dat dan namens de eigen organisatie en volgens de wet- en regelgeving die op de eigen organisatie van toepassing is. Heeft de eigen organisatie een andere persoon hiervoor aangewezen? Dan dringen accountants bij die persoon erop aan om de relevante niet-naleving te melden. Is dat vanuit hun positie redelijkerwijs niet mogelijk? Dan proberen ze van de met governance belaste personen instemming te krijgen om die persoon de relevante niet-naleving te laten melden.

'Redelijkerwijs te nemen maatregelen'?

Het hangt van hun precieze positie af welke maatregelen accountants redelijkerwijs kunnen nemen. Die positie brengt meestal bepaalde bevoegdheden mee. Ze nemen die maatregelen die ze in hun positie en met hun bevoegdheden kunnen nemen. Ze kunnen deze maatregelen zelf nemen. Of ze laten een ander deze maatregelen nemen. Dan moeten ze die ander daar opdracht toe kunnen geven.

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen welke maatregelen ze redelijkerwijs kunnen nemen vanuit hun positie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze deze maatregelen nemen.

Geven accountants een ander opdracht om maatregelen te nemen? Dan stellen ze vast of die ander dit inderdaad heeft gedaan. Ze moeten namelijk achteraf kunnen uitleggen dat ze alle maatregelen hebben genomen die ze redelijkerwijs konden nemen. Blijkt die ander toch geen maatregelen te hebben genomen of onvoldoende maatregelen? Dan nemen ze deze maatregelen toch nog zelf.

Wat als accountants maatregelen niet kunnen nemen?

Zijn maatregelen nodig die accountants redelijkerwijs niet zelf kunnen nemen of niet door een ander kunnen laten nemen? Dan dringen ze bij anderen binnen de eigen organisatie erop aan om deze maatregelen te nemen. Ze kunnen dit in elk geval doen bij de personen met wie ze de relevante niet-naleving bespreken. Nemen die personen die maatregelen niet en geven ze ook anderen daar geen opdracht voor? Dan proberen accountants instemming te krijgen van de met governance belaste personen om die maatregelen te laten nemen. Dit is dan een maatregel die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met bepaalde personen binnen de eigen organisatie? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants niet bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze maatregelen moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Hoe verder?

Hebben accountants bij anderen moeten aandringen om maatregelen te nemen? Dan moeten ze beoordelen of hun eigen organisatie passend heeft gereageerd (artikel 10). Ze moeten ook beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 11). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 9).

Hebben accountants zelf alle maatregelen genomen of laten nemen die in deze situatie nodig zijn? Dan zijn ze klaar. Er is geen aanleiding om de reactie van de eigen organisatie te beoordelen. De eigen organisatie heeft namelijk, via hen, op tijd en passend gereageerd. Accountants hoeven ook niet te beoordelen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen. Ze hebben al alles gedaan wat in het algemeen belang van hen mocht worden verwacht.

Toelichting bij artikel 9

Wie moeten artikel 9 toepassen?

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 9 toepassen. Ze passen artikel 9 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze weten dat een andere accountant 'van buiten de eigen organisatie' een opdracht uitvoert waarvoor het 'van belang' is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze weten dat de eigen organisatie die andere accountant nog niet zelf heeft geïnformeerd en ze verwachten dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie'?

Een eindverantwoordelijke accountant¹⁴ van buiten de eigen organisatie werkt bij een andere organisatie dan de eigen organisatie van de accountant in een senior-positie. De eigen organisatie is cliënt van een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie is bijvoorbeeld een accountant die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert of een accountant die een subsidieverantwoording controleert.

¹⁴ *Eindverantwoordelijke accountant:* 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

Wat moeten accountants doen?

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Volgens de regels die gelden voor een relevante niet-naleving bij de cliënt. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen om de relevante niet-naleving niet te bespreken met andere accountants? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Geen onderzoeksplicht

Accountants hoeven niet te onderzoeken of accountants van buiten de eigen organisatie bij hen opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

Let op!

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

'Van belang'?

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de eigen organisatie op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant van buiten de eigen organisatie. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze hem informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de eigen organisatie belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Wettelijke controle?

Als de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun eigen organisatie de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat deze dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

Als de eigen organisatie een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de eigen organisatie een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat hun eigen organisatie een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf. Dit moet als ze weten dat de eigen organisatie dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de eigen organisatie dit niet op tijd doet.

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de eigen organisatie die een beoordelings- of samenstelopdracht van financiële informatie uitvoeren bij de organisatie van een accountant in een seniorpositie?

Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants in een senior-positie passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 9 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 9 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

Het is de verantwoordelijkheid van de eigen organisatie om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de eigen organisatie zelf andere accountants informeert.

Toelichting bij artikel 10

Wie moeten artikel 10 toepassen?

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 10 toepassen. Dit is alleen nodig als ze bij anderen binnen de eigen organisatie op maatregelen hebben aangedrongen toen ze artikel 8 toepasten. Ze hoeven artikel 10 dus niet toe te passen op de maatregelen die ze zelf al hebben genomen of anderen hebben laten nemen (artikel 8).

Wat moeten accountants doen?

Accountants beoordelen of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert. In het tweede lid van artikel 10 staan zaken die ze in elk geval in hun beoordeling meenemen.

Eenmalige beoordeling of vaker?

Het hangt van de situatie af of accountants de reactie van de eigen organisatie eenmalig beoordelen of dat ze dit vaker doen. Voeren ze deze beoordeling uit terwijl de eigen organisatie nog bezig is met een onderzoek naar de relevante niet-naleving? Of is deze nog bezig met maatregelen nemen? Dan blijven accountants in de gaten houden of de eigen organisatie doet wat die zou moeten doen. Accountants moeten namelijk ook beoordelen of de eigen organisatie inderdaad alle maatregelen heeft genomen die nodig zijn. Wanneer beoordelen accountants voor het eerst of de eigen organisatie passend heeft gereageerd of passend reageert? Ook dat hangt van de situatie af. Is het nodig dat hun eigen organisatie opschiet? Dan ligt het voor de hand dat ze dit snel gaan beoordelen.

'Passend reageren'

Het hangt van de situatie af wat passend reageren is. Heeft de eigen organisatie alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de eigen organisatie passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de eigen organisatie verwacht. Welke maatregelen zou de eigen organisatie moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neeemt de eigen organisatie alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?

- Meldt de eigen organisatie de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als zij de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

Hoe verder?

Of accountants zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen, hangt af van hoe hun eigen organisatie reageert. Heeft de eigen organisatie niet passend gereageerd? Dan moeten ze artikel 11 toepassen. Heeft de eigen organisatie wel passend gereageerd? Dan zijn ze klaar.

Toelichting bij artikel 11

Wie moeten artikel 11 toepassen?

Alleen accountants in een senior-positie moeten artikel 11 toepassen. Dit is alleen nodig als ze hebben vastgesteld dat de eigen organisatie niet passend heeft gereageerd of niet passend reageert.

Wat moeten accountants doen?

Accountants beoordelen of zij zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Oordelen ze dat dit nodig is? Dan nemen ze deze maatregelen (tweede lid). Accountants informeren de eigen organisatie als ze een melding gaan doen bij een bevoegde instantie (derde lid).

Zelf maatregelen in het algemeen belang nemen?

Het gaat om maatregelen die accountants vanuit hun positie redelijkerwijs niet namens de eigen organisatie konden nemen toen ze artikel 8 toepasten. Het zijn maatregelen die ze redelijkerwijs wel kunnen nemen vanuit hun persoonlijke verantwoordelijkheid als accountant. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of zij nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

Zijn maatregelen dringend nodig?

- Heeft de eigen organisatie meld- of andere medewerkingsverplichtingen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de eigen organisatie deze wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de eigen organisatie?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de personen in het management en van de met governance belaste personen?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

Let op!

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk bij die bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang

Accountants kunnen bijvoorbeeld zelf het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die de eigen organisatie zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de eigen organisatie bijvoorbeeld meldplichten en andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;

- De moedermaatschappij van de eigen organisatie over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan op de hoogte te zijn.

Melding als maatregel in het algemeen belang?

Moet de eigen organisatie de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. De eigen organisatie heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de eigen organisatie dat ze een melding gaan doen (artikel 11, derde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de eigen organisatie hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de eigen organisatie niet dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Paragraaf 4 Relevante niet-naleving bij de cliënt

Wie moeten paragraaf 4 toepassen?

Het volgende schema laat zien welke artikelen gelden voor accountants die zich bewust worden van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij de cliënt. De artikelen in paragraaf 4 vormen de 'normale procedure' van de NV NOCLAR. Het kan dat een andere accountant al reageert of dat de cliënt zelf een procedure heeft om op de relevante niet-naleving te reageren. Voor die situaties gelden andere regels (artikel 4, tweede lid, en artikel 5). Accountants die deze regels mogen toepassen, hoeven niet te reageren volgens paragraaf 4 van de NV NOCLAR. In de situatie van artikel 6 melden accountants een relevante niet-naleving onmiddellijk bij een bevoegde instantie. Er is dan geen tijd om de normale procedure te volgen. Artikel 17 is overgangsrecht.

Wie/ Waar relevante niet-naleving	Paragraaf 1 en 2	Paragraaf 3	Paragraaf 4	Paragraaf 5
Accountant met controle-opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen	artikel 17
Accountant met niet-controle-opdracht bij de cliënt	artikelen 1 t/m 3 en mogelijk artikelen 4 t/m 6		alle artikelen m.u.v. de artikelen 15 en 16, tweede lid	artikel 17

Tabel 3 Welke artikelen gelden voor welke accountant (relevante niet-naleving bij de cliënt)?

Toelichting bij artikel 12

Wie moeten artikel 12 toepassen?

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht passen artikel 12 toe.

Wat moeten accountants doen?

Accountants bespreken de relevante niet-naleving met de cliënt.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Met wie bespreken accountants de relevante niet-naleving?

- Accountants bespreken de relevante niet-naleving in elk geval met hun opdrachtgever;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau' van de cliënt;
- Is dit 'passend' in de situatie? Dan bespreken ze de relevante niet-naleving ook met de met governance belaste personen van de cliënt;
- Accountants mogen de relevante niet-naleving daarnaast met de interne auditfunctie van de cliënt bespreken (tweede lid). Dit mag niet in de plaats komen voor het bespreken van de relevante niet-naleving met de opdrachtgever en als dit passend is, met het management en/of met de met governance belaste personen.

Opmerking

'Of' in onderdeel b van artikel 12 moet worden gelezen als 'en/of'.

Misschien heeft de cliënt een verklaring voor de relevante niet-naleving. Mogelijk vinden accountants na dit gesprek dat er toch geen relevante niet-naleving is. Dan hoeven ze niets meer te doen.

Vinden ze dat de cliënt wat aan de relevante niet-naleving moet doen? Dan bespreken accountants ook de vraag 'hoe verder?' Dit zorgt er mogelijk voor dat de cliënt de relevante niet-naleving zal laten onderzoeken en alle maatregelen neemt die in deze situatie nodig zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt daarop aandringen (artikel 13).

Opdrachtgever?

Het ligt voor de hand om de relevante niet-naleving in elk geval met de opdrachtgever te bespreken. De opdrachtgever namens de cliënt kan het management zijn maar dit hoeft niet. Dat verklaart waarom artikel 12 de opdrachtgever noemt naast het management.

Management op het 'passende verantwoordelijkheidsniveau'?

Het hangt van de situatie af wat het passende verantwoordelijkheidsniveau is. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af met wie ze de relevante niet-naleving waarschijnlijk moeten bespreken volgens een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. In elk geval zijn de volgende zaken hierbij van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met het management te bespreken? Dan doen ze dat;
- Tot welke personen hebben ze toegang om de relevante niet-naleving mee te bespreken?
- Lijkt het management in staat om de relevante niet-naleving te onderzoeken en de nodige maatregelen te nemen?
- Is het aannemelijk dat sprake is van samsenpanning?
- Lijken personen in het management bij de relevante niet-naleving betrokken? Dan is het passende verantwoordelijkheidsniveau een of meer niveaus hoger dan het niveau van de personen die mogelijk betrokken zijn. Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving ook met de mogelijk betrokken personen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk

lijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid);

- Is de cliënt onderdeel van een groep? Dan kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het management zijn van de entiteit die overheersende zeggenschap in de cliënt heeft.

Wanneer is het 'passend' om met de met governance belaste personen te spreken?

Het hangt af van de situatie of het passend is om de relevante niet-naleving te bespreken met de met governance belaste personen. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze de relevante niet-naleving met hen bespreken. In elk geval zijn de volgende zaken hier van belang:

- De aard, de omstandigheden en de mogelijke gevolgen van de relevante niet-naleving;
- De soort opdracht. Zijn accountants volgens de NV COS verplicht om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken? Dan doen ze dat;
- Zitten de met governance belaste personen ook in het management? Dan hoeven accountants de relevante niet-naleving niet ook nog apart te bespreken met de met governance belaste personen. Die zijn namelijk al op de hoogte;
- Lijkt het management betrokken? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving altijd met de met governance belaste personen. Ze moeten dan wel toegang tot hen hebben;
- Lijken de met governance belaste personen betrokken? Het kan dan toch goed zijn om de relevante niet-naleving met hen te bespreken (hoor en wederhoor). Natuurlijk is dit niet verstandig als dit er waarschijnlijk toe leidt dat zij het opsporen moeilijker of onmogelijk maken. Accountants bespreken de relevante niet-naleving dan niet met hen of ze doen dit later. Dit zijn namelijk zwaarwegende belangen die zich tegen bespreken verzetten (artikel 4, derde lid).

Accountants met een niet-controleopdracht?

Voor accountants met een niet-controleopdracht is het niet altijd mogelijk om de relevante niet-naleving met de met governance belaste personen te bespreken.

Toelichting bij artikel 13

Wie moeten artikel 13 toepassen?

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten artikel 13 toepassen. Dit artikel geldt alleen als maatregelen nodig zijn.

Wat moeten accountants doen?

Accountants moeten het volgende doen:

- Ze dringen bij hun opdrachtgever erop aan om alle maatregelen te nemen die nodig zijn. Bespreken ze de relevante niet-naleving ook met het management en/of met de met governance belaste personen van de cliënt (artikel 12)? Dan dringen ze ook bij hen daarop aan (artikel 13, eerste lid);
- Accountants hebben een indruk of hun opdrachtgever zijn verplichtingen volgens wet- en regelgeving kent en begrijpt. Hetzelfde geldt voor personen in het management en de met governance belaste personen, als accountants met hen spreken. Denken ze dat een of meer van deze personen hun verplichtingen onvoldoende kennen of begrijpen? Dan adviseren ze die personen om juridisch advies in te winnen of andere specialistische kennis die in deze situatie nodig is (artikel 13, tweede lid).

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met bepaalde personen bij de cliënt te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan dringen accountants niet bij hen op maatregelen aan. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Maatregelen in de onderdelen a tot en met d?

Artikel 13 noemt verschillende soorten maatregelen. Welke maatregelen nodig zijn, hangt van de situatie af. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af welke maatregelen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Enkele opmerkingen over deze maatregelen:

- Soms zijn meerdere soorten maatregelen nodig. 'Of' in onderdeel c betekent 'en/of';
- De maatregelen in de onderdelen a en d hoeven geen alternatieven van elkaar te zijn. Soms zijn beide soorten maatregelen nodig: maatregelen die een dreigende niet-naleving voorkomen (onderdeel a) én maatregelen die voorkomen dat deze relevante niet-naleving nog eens dreigt (onderdeel d);
- De maatregelen in onderdeel b zijn erop gericht de situatie te herstellen. Deze maatregelen moeten de gevolgen van een niet-naleving zo veel mogelijk wegnemen. Ze moeten er ook toe leiden dat de cliënt weer volgens de wet- en regelgeving handelt;
- De maatregel in onderdeel c is geen meldplicht voor accountants. Onderdeel c gaat over de situatie dat de cliënt een meldplicht heeft. De cliënt moet dus melden.

Andere accountants met opdrachten?

Mogelijk is de cliënt ook cliënt van andere accountants. Het kan voor die accountants van belang zijn om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Het ligt voor de hand dat accountants bij hun cliënt erop aandringen om die andere accountants te informeren. Het kan dat ze die accountants op enig moment zelf moeten informeren (artikel 14).

Hoe verder?

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten beoordelen of ze zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (artikel 16). Ze beoordelen daarnaast of ze andere accountants moeten informeren (artikel 14 en bij een controleopdracht ook artikel 15).

Toelichting bij artikel 14

Wie moeten artikel 14 toepassen?

Accountants met een controleopdracht en accountants met een niet-controleopdracht moeten artikel 14 toepassen. Ze passen artikel 14 alleen toe in de situatie die voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Ze weten dat een andere accountant 'van buiten de cliënt' een opdracht uitvoert waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn; én
- Ze weten dat de cliënt die andere accountant nog niet zelf heeft geïnformeerd en ze verwachten dat de cliënt dit niet op tijd doet.

'Eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt'?

De cliënt van de accountant met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht is ook cliënt van de 'eindverantwoordelijke accountant'¹⁵ van buiten de cliënt'. Een eindverantwoordelijke accountant van buiten de cliënt werkt dus bij een andere organisatie dan die waar de relevante niet-naleving is.

Wat moeten accountants doen?

In deze situatie informeren accountants de eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt over de relevante niet-naleving. Door deze accountants te informeren, 'worden die zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels.

¹⁵ *Eindverantwoordelijke accountant:* 'accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent' (definitie in artikel 1 van de NVKS).

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Geen onderzoeksplicht

Accountants hoeven niet te onderzoeken of er ook andere accountants bij hun cliënt opdrachten uitvoeren. Ze hoeven alleen de accountants te informeren waarvan ze weten dat die een opdracht uitvoeren.

Let op!

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, ligt dit anders! U kunt hier meer over lezen bij vraag 'Wettelijke controle?' verderop in de toelichting op dit artikel.

'Van belang'?

Wanneer is het voor andere accountants van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten de cliënt op het resultaat van deze opdracht afgaan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een controleopdracht van de jaarrekening. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een andere accountant. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die ander informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast de cliënt belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Wettelijke controle?

Als de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren, dan weten accountants dat. De NV NOCLAR gaan ervan uit dat ze dan ook weten wie daar eindverantwoordelijk voor is: wie de externe accountant is volgens de Wta. Weten ze dat hun cliënt de externe accountant nog niet heeft geïnformeerd en verwachten ze dat de cliënt dit niet op tijd doet? Dan informeren ze de externe accountant zelf. Het is voor een externe accountant namelijk altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Hierdoor stellen ze de externe accountant ook in staat om Standaard 250 van de NV COS na te leven.

Vrijwillige controle van de jaarrekening?

Als de cliënt een accountant een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren, geldt bijna hetzelfde als wanneer de cliënt een wettelijke controle moet laten uitvoeren. Wat is het verschil? Accountants hoeven niet te weten dat de cliënt een vrijwillige controle van de jaarrekening laat uitvoeren. Wat als ze dit wel weten? Dan informeren ze die accountant zelf. Dit moet als ze weten dat de cliënt dit nog niet heeft gedaan en als ze verwachten dat de cliënt dit niet op tijd doet.

Beoordelings- of samenstelopdrachten?

Zijn er eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt die beoordelings- en samenstelopdrachten van financiële informatie uitvoeren bij de cliënt? Het is voor deze accountants meestal ook van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn. Accountants met een controleopdracht of met een niet-controleopdracht passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze hen moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Opvolgend accountant?

Mogelijk beëindigen accountants hun opdracht volgens artikel 21, derde lid, van de VGBA, voordat ze de opdracht hebben afgerond. Misschien vraagt de cliënt daarna aan een andere accountant om deze opdracht over te nemen. De voormalige accountant hoeft niet uit te zoeken of dit gebeurt en wie de beoogd opvolgend accountant is. Meldt de opvolgend accountant zich bij de voormalige accountant? Vraagt die of er bezwaren zijn om de opdracht te aanvaarden en uit te voeren? Dan informeert de voormalige accountant de opvolgend accountant over de relevante niet-naleving. Hij doet dit volgens artikel 16, onderdeel e, van de VGBA.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 14 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 14 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Waarom niet meteen zelf andere accountants informeren?

Het is de verantwoordelijkheid van de cliënt om maatregelen te nemen. Daarbij past het dat de cliënt zelf andere accountants informeert.

Toelichting bij artikel 15

Wie moeten artikel 15 toepassen?

- Accountants van een groepsonderdeel passen het eerste lid toe;
- De opdrachtpartners op groepsniveau passen het tweede en het derde lid toe.

Opmerking

Het maakt bij artikel 15 niet uit of deze accountants zelf achter een relevante niet-naleving zijn gekomen of dat een ander hen informeerde.

Wat moeten accountants van een groepsonderdeel¹⁶ doen (eerste lid)?

Accountants van een groepsonderdeel voeren bij een groepsonderdeel werkzaamheden uit voor de groepscontrole. Ze informeren de groepsaccountant over de relevante niet-naleving bij hun groepsonderdeel¹⁷. Het is voor de groepsaccountant altijd van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (tweede lid)?

De opdrachtpartner op groepsniveau informeert de accountant van een groepsonderdeel over de relevante niet-naleving. Hij doet dit alleen als deze informatie van belang is voor de werkzaamheden voor de groepscontrole bij dát groepsonderdeel. De opdrachtpartners op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze een accountant van een groepsonderdeel moeten informeren. Ze vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde dit waarschijnlijk van hen verwacht.

Wat moeten de opdrachtpartners op groepsniveau doen (derde lid)?

De opdrachtpartner op groepsniveau informeert eindverantwoordelijke accountants¹⁸ die een 'andere' controleopdracht uitvoeren bij een groepsonderdeel. Hij doet dit alleen als de situatie voldoet aan de volgende voorwaarden:

¹⁶ *Accountant van een groepsonderdeel*: een accountant die, op verzoek van de groepsaccountant, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel' (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

¹⁷ *Groepsonderdeel*: een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen (definitie in de begrippenlijst van de NV COS).

¹⁸ *Eindverantwoordelijke accountant*: accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht onder toepassing van de NV COS en de accountantsverklaring ondertekent (definitie in artikel 1 van de NVKS).

- De eindverantwoordelijke accountants voeren een controleopdracht uit bij een groepsonderdeel waar ook werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd; én
- De opdrachtpartner op groepsniveau weet dat die eindverantwoordelijke accountants bij dat groepsonderdeel een 'andere' controleopdracht uitvoeren waarvoor het van belang is om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn.

Opmerking

De informatieplicht in het derde lid is dus beperkt tot groepsonderdelen waar werkzaamheden voor de groepscontrole worden uitgevoerd.

'Andere' controleopdracht?

Een 'andere' controleopdracht is een controleopdracht die wordt uitgevoerd naast de werkzaamheden voor een groepscontrole. Bijvoorbeeld een statutaire controle van dat groepsonderdeel of een controle van een subsidieverantwoording van dat groepsonderdeel.

Van belang?

Wanneer is het voor eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren van belang om van de relevante niet-naleving op de hoogte te zijn? Als ze daarmee fouten in de uitvoering of in de uitkomst van hun opdracht kunnen voorkomen. Helemaal als het waarschijnlijk is dat ook gebruikers van buiten het groepsonderdeel op het resultaat van deze opdracht afgaan. Accountants die op de hoogte zijn, kunnen beoordelen wat de mogelijke gevolgen voor hun opdracht zijn. Ze kunnen met de relevante niet-naleving rekening houden. De opdrachtpartners op groepsniveau passen professionele oordeelsvorming toe, als ze zich afvragen of deze informatie van belang is voor een eindverantwoordelijke accountant die een andere controleopdracht uitvoert bij het groepsonderdeel. De opdrachtpartners op groepsniveau vragen zich dan ook af of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht dat ze die eindverantwoordelijke accountant informeren. Hierbij past ook de vraag wie naast het groepsonderdeel belang heeft bij de uitkomst van de opdracht.

Let op!

Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de relevante niet-naleving met andere accountants te bespreken? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die onderwerp van de relevante niet-naleving is? Dan bespreken accountants de relevante niet-naleving niet met hen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Waarom andere accountants informeren?

Door andere accountants te informeren, worden die 'zich bewust van informatie die op een relevante niet-naleving wijst' (artikel 2). Deze accountants reageren ook weer op de relevante niet-naleving. Ze gaan inzicht in de situatie krijgen. Ze vragen zich af of ze meer moeten doen. Nederlandse accountants doen dit volgens de NV NOCLAR. Buitenlandse accountants hebben mogelijk hun eigen regels. Wat doen deze accountants?

- Opdrachtpartners op groepsniveau vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor de groepscontrole zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management op groepsniveau, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Accountants van een groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen voor hun werkzaamheden voor de groepscontrole zijn en of ze meer moeten doen (artikel 3). Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management van 'hun' groepsonderdeel, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;
- Eindverantwoordelijke accountants die een andere controleopdracht uitvoeren bij het groepsonderdeel vragen zich af wat de mogelijke gevolgen zijn voor hun controleopdracht (artikel 3). Het groepsonderdeel is hun cliënt. Als ze meer moeten doen, bespreken ze de relevante niet-naleving met het management van hun cliënt, dringen ze daar op maatregelen aan, enzovoort;

- Accountants die zijn geïnformeerd, kunnen vervolgens andere accountants met een opdracht bij de cliënt informeren als dit zou moeten volgens artikel 14.

Wat als de cliënt hen al heeft geïnformeerd?

Accountants passen artikel 15 ook toe als hun cliënt deze accountants al heeft geïnformeerd.

Dit is een verschil met artikel 14.

Niet in strijd met geheimhoudingsplicht

Accountants die volgens artikel 15 andere accountants informeren, handelen niet in strijd met hun plicht om vertrouwelijke informatie geheim te houden. Artikel 15 is een uitzondering op deze plicht. U kunt hier meer over lezen in paragraaf 2 van deze toelichting onder het kopje 'Uitzondering op geheimhouding'.

Toelichting bij artikel 16

Wie moeten artikel 16 toepassen?

- Accountants met een controleopdracht passen heel artikel 16 toe;
- Accountants met een niet-controleopdracht hoeven alleen het eerste, derde en vierde lid van artikel 16 toe te passen.

Wat moeten accountants doen?

Accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht beoordelen of zij zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen (eerste lid). Accountants met een controleopdracht gaan dan ook na of hun cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving (tweede lid). U kunt hier meer over lezen onder het kopje 'Accountants met een controleopdracht (tweede lid)' aan het einde van de toelichting op dit artikel.

Accountants die dit nodig vinden, nemen zelf maatregelen. Dit geldt voor accountants met een controleopdracht én met een niet-controleopdracht (derde lid).

Accountants met een niet-controleopdracht?

Als de NV COS accountants met een niet-controleopdracht verplichten om de reactie van hun cliënt te beoordelen, dan doen ze dat. Het ligt voor de hand dat ze die informatie meewegen wanneer ze beoordelen of zij zelf nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen volgens het eerste lid van artikel 16.

Maatregelen in het algemeen belang?

Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich afvragen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. Ze zullen zich dan ook afvragen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van hen verwacht. Dit hangt ook af van of en zo ja, hoe goed ze kunnen beoordelen hoe de cliënt op de relevante niet-naleving heeft gereageerd. Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Zijn maatregelen dringend nodig?
- Heeft de cliënt meldplichten of andere medewerkingsplichten volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Komt de cliënt zijn wettelijke plichten na?
- Is het niet-naleven van wet- en regelgeving in aanzienlijke mate doorgewerkt in de bedrijfscultuur van de cliënt?
- Hebben accountants nog voldoende vertrouwen in de integriteit van de opdrachtgever, de personen in het management en van de met governance belaste personen van de cliënt?
- Welke maatregelen kunnen ze redelijkerwijs nemen?

Let op!

Het kan dat direct handelen door een bevoegde instantie inmiddels noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken. In dat geval meldt een accountant de relevante niet-naleving onmiddellijk aan de bevoegde instantie volgens artikel 6 van de NV NOCLAR.

Voorbeelden van maatregelen in het algemeen belang?

Accountants kunnen zelf bijvoorbeeld het volgende doen als maatregel in het algemeen belang:

- De maatregelen nemen die de cliënt zou moeten nemen volgens de wet- en regelgeving die in het geding is. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de cliënt bijvoorbeeld meldplichten of andere medewerkingsplichten heeft en deze niet nakomt. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Melding als maatregel in het algemeen belang?' hierna in de toelichting op dit artikel;
- Cliënten van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als de relevante niet-naleving de belangen van deze cliënten raakt;
- De moedermaatschappij van de cliënt over de relevante niet-naleving informeren. Accountants zouden dit nodig kunnen vinden als het voor de moedermaatschappij van belang is om hiervan de op de hoogte te zijn.

Melding als maatregel in het algemeen belang?

Moet de cliënt de relevante niet-naleving bijvoorbeeld aan een bevoegde instantie melden maar doet deze dit niet? Dan zou een accountant het nodig kunnen vinden om de relevante niet-naleving zelf te melden. Zijn cliënt heeft namelijk niet voor niets een meldplicht volgens de wet. De wetgever vond het noodzakelijk dat de bevoegde instantie van de relevante niet-naleving op de hoogte is. Accountants informeren de cliënt dat ze een melding gaan doen (artikel 16, vierde lid). Zijn er zwaarwegende belangen waardoor het niet mogelijk is om de cliënt hierover te informeren? Of is dit verboden volgens de wet- en regelgeving die in het geding is? Dan informeren accountants de cliënt niet dat ze een melding gaan doen. Dan geldt de uitzondering van artikel 4, derde lid.

Overleg toegestaan?

Accountants mogen overleggen of ze nog maatregelen in het algemeen belang moeten nemen en zo ja welke. U kunt hier meer over lezen bij de vraag 'Mogen accountants overleggen?' in de toelichting op artikel 3. Wat daar staat, geldt hier ook.

Accountants met een controleopdracht (tweede lid)

Accountants met een controleopdracht moeten nagaan of de cliënt passend heeft gereageerd of passend reageert op de relevante niet-naleving. Als de cliënt passend heeft gereageerd, is het niet nodig om zelf nog maatregelen in het algemeen belang te nemen. Als de cliënt niet passend heeft gereageerd, zouden accountants het nodig kunnen vinden om maatregelen in het algemeen belang te nemen. In het tweede lid staan zaken waar ze in elk geval naar kijken als ze dit nagaan.

Passend reageren?

Het hangt af van de situatie wat passend reageren is. Heeft de cliënt alle maatregelen genomen die nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn? Dan heeft de cliënt passend gereageerd. Accountants passen professionele oordeelsvorming toe als ze zich dit afvragen. Ze vragen zich dan ook af wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk van de cliënt verwacht. Welke maatregelen zou de cliënt moeten en kunnen nemen, en op welk moment? Vragen die accountants zich stellen zijn bijvoorbeeld:

- Neemt de cliënt alle maatregelen die in deze situatie nodig en redelijkerwijs mogelijk zijn?
- Zorgen de maatregelen er bijvoorbeeld voor dat een dreigende niet-naleving geen echte niet-naleving wordt? Of dat schade wordt voorkomen of wordt beperkt? Of dat de relevante niet-naleving zich niet zal herhalen?
- Meldt de cliënt de relevante niet-naleving bij een bevoegde instantie als deze de relevante niet-naleving volgens wet- en regelgeving zou moeten melden?

Waarom alleen accountants met een controleopdracht?

Waarom is het tweede lid alleen op accountants met een controleopdracht van toepassing? De NV NO-CLAR gaan ervan uit dat accountants met een controleopdracht kunnen nagaan hoe hun cliënt reageert.

Want normaal gesproken hebben ze contact met bestuurders en eventuele commissarissen of andere interne toezichthouders van de cliënt. Accountants met een niet-controleopdracht kunnen dit niet altijd nagaan. Ze hebben niet altijd toegang tot de informatie die daarvoor nodig is.

Paragraaf 5 Slotbepalingen

Toelichting bij artikel 17

Dit artikel regelt het 'overgangsrecht'. Het overgangsrecht regelt volgens welke regels accountants op een relevante niet-naleving moeten reageren wanneer de NV NOCLAR in werking zijn getreden. De NV NOCLAR treden op 1 januari 2019 in werking.

Onderdelen a en b?

Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst, reageren daarop volgens de NV NOCLAR. Twee opmerkingen hierover:

- In onderdeel a staat een relevante niet-naleving die 'gedeeltelijk' plaatsvindt. Een relevante niet-naleving die op 1 januari 2019 *gedeeltelijk* plaatsvindt, vond voor het eerst plaats vóór 1 januari 2019 en vindt op 1 januari 2019 nog steeds plaats;
- Accountants die zich op of na 1 januari 2019 bewust worden van een relevante niet-naleving die plaatsvond vóór 1 januari 2019 hoeven niet altijd daarop te reageren. Ze moeten dit alleen als de relevante niet-naleving van belang is voor de professionele dienst die ze op dat moment uitvoeren (onderdeel b).

Onderdeel c?

Het kan dat accountants zich vóór 1 januari 2019 bewust worden van informatie die op een relevante niet-naleving wijst. Daar zouden ze dan volgens de VGBA op moeten reageren. Het kan dat ze op 1 januari 2019 nog niet daarmee klaar zijn. Volgens welke regels moeten ze dan reageren? Met ingang van 1 januari 2019 reageren ze volgens deze nadere voorschriften. Daar is één uitzondering op. Ze mogen volgens de VGBA blijven reageren als ze uiterlijk op 31 maart 2019 hiermee klaar zijn.

Toelichting bij artikel 18 en 19

Geen toelichting.

Nadere voorschriften controle- en overige
standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 27 december 2023

Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);
Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);
Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

- 1 Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op in deze nadere voorschriften behandelde opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet op het accountantsberoep.
- 2 Een accountant die een opdracht als bedoeld in het vorige lid verricht, voert de werkzaamheden uit met inachtneming van de relevante standaard van deze nadere voorschriften.
- 3 Het vorige lid is niet van toepassing indien de accountant op andere wijze voldoet aan het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA en:
 - a de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn;
 - b de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn;
 - c de accountant betrokken is bij de opdrachtneming of bedrijfsvoering van een in het buitenland gevestigde accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
 - d de accountant ten behoeve van een organisatie in de publieke of semipublieke sector een controleopdracht van financiële overzichten uitvoert conform de International Standards of Supreme Audit Institutions van de International Organization of Supreme Audit Institutions;
 - e de accountant ten behoeve van intern gebruik door de organisatie waarbij de accountant betrokken is bij de opdrachtneming of bedrijfsvoering, een andere opdracht dan een opdracht tot de controle of beoordeling van financiële overzichten uitvoert en middels een kwaliteitssysteem op accountantseenheid niveau de kwaliteit wordt geborgd;
 - f de accountant financiële overzichten opstelt vanuit een serviceorganisatie om namens die serviceorganisatie verantwoording af te leggen aan een opdrachtgever over de voor de opdrachtgever uitgevoerde werkzaamheden die verder gaan dan het simpelweg administreren van activiteiten van de opdrachtgever; of
 - g de accountant meewerkt aan een opdracht die uitgevoerd wordt door een eindverantwoordelijke professional als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.
- 4 Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het tweede lid indien de accountant aantoonbaar dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doeleinde van artikel 13 van de VGBA anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Een ontheffing kan worden ingetrokken indien in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.
- 5 Het bestuur kan vrijstelling verlenen van de verplichting in het tweede lid. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
- 6 De NBA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) 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 faciliteert IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die is belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.

- 7 De NBA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door haar leden te informeren over alle uitspraken van de door IFAC gefaciliteerde regelgevende boards en met name de implementatie van de Standaarden van de IAASB in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is.
- 8 Het bestuur van de NBA heeft besloten de IAASB-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.
- 9 De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
- 000N, *Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS*
 - 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*
 - 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*
 - 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*
 - 230, *Controledocumentatie*
 - 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
 - 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*
 - 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*
 - 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*
 - 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*
 - 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*
 - 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
 - 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*
 - 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*
 - 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*
 - 500, *Controle-informatie*
 - 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*
 - 505, *Externe bevestigingen*
 - 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*
 - 520, *Cijferanalyses*
 - 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*
 - 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*
 - 550, *Verbonden partijen*
 - 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*
 - 570, *Continuïteit*
 - 580, *Schriftelijke bevestigingen*
 - 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een 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*
 - 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
 - 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

- 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde 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*
 - 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*
 - 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*
 - 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*
 - 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten*
 - 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*
 - 3000A, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)*
 - 3000D, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)*
 - 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie*
 - 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*
 - 3410, *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen*
 - 3420, *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen*
 - 3810N, *Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving*
 - 3850N, *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
 - 3900N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance*
 - 3950N, *Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument*
 - 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*
 - 4410, *Samenstellingsopdrachten*
 - 4415N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant*
 - 4416N, *Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling*
 - 5500N, *Transactiegerelateerde adviesdiensten*
- 10 Het soort opdracht bepaalt welke standaard van toepassing is. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
- 11 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.
- 12 De manier waarop de standaarden 200 t/m 810, standaarden 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3420, 3810N, 3850N, 3900N, 3950N, 4400, 4410, 4415N en 4416N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200 of in de standaard zelf.
- 13 De standaarden 2410, 3400 en 5500N 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.
- 14 ISAE 3000 van de IAASB richt zich primair op attest-opdrachten. ISAE 3000 kan met aanpassingen toegepast worden voor directe opdrachten. In Nederland is ISAE 3000 uitgewerkt naar een specifieke standaard voor Attest-opdrachten, welke wordt aangeduid als 3000A en een specifieke standaard voor Directe-opdrachten welke wordt aangeduid met 3000D.

- 15 Diverse standaarden verwijzen naar Standaard 3000. Deze verwijzingen worden geacht afhankelijk van de toepasselijke standaard te verwijzen naar Standaard 3000A of Standaard 3000D.
- 16 Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifiek Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:
 - waarvoor geen IAASB standaarden bestaan;
 - die niet in de IAASB standaarden zijn verwerkt; dan wel
 - waar de implementatie van de IAASB standaarden nog op zich laat wachten.De specifiek Nederlandse 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 achter het paragraafnummer (bijv. A51A).
- 17 De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de standaarden opgenomen. In dat geval wordt dit aangegeven met een '-'.
- 18 De begrippenlijst in de NV COS is ingetrokken en overgenomen in een begrippenlijst bij de HRA. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de betreffende Standaarden opgenomen. Een aantal begrippen is in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
- 19 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.
- 20 De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200).

000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS

Inleiding	1-6
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>Definities publieke sector en accounting</i>	5
<i>Ingangsdatum</i>	6
Doelstellingen	7
Definities	8
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A5
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A5

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 De definities in deze Standaard 000N zijn van toepassing op de Standaarden 100 - 5699 van de NV COS. Standaard 000N bevat een aanvulling op de paragrafen 'Definities' in de Standaarden. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
- 2 In deze Standaard zijn een aantal begrippen opgenomen uit de *Glossary of terms* uit het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2018 Edition) van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Deze begrippen zijn niet gedefinieerd in de afzonderlijke Standards in het Handbook van de IAASB en de daarmee overeenkomende Standaarden van de NV COS.
- 3 De begrippen zijn in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
- 4 In de NV COS waren tot en met de editie 2021 definities opgenomen in:
 - de paragrafen *Definities* in de Standaarden (overeenkomend met de Standards in het Handbook van de IAASB); en
 - de overkoepelende begrippenlijst (overeenkomend met de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB).

Gelijktijdig met de invoering van een begrippenlijst bij de *Handleiding Regelgeving Accountancy* (HRA) is de begrippenlijst in de NV COS ingetrokken. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de Standaarden opgenomen. De begrippenlijst bij de HRA¹ bestaat uit een overzicht van definities uit alle regelgeving in de HRA. Deze begrippenlijst bij de HRA is bedoeld als hulpmiddel, maar heeft geen status van regelgeving. Door Standaard 000N krijgen een aantal begrippen die door het intrekken van de begrippenlijst in de NV COS zijn komen te vervallen een juridische grondslag in de NV COS.

Definities publieke sector en accounting

- 5 In het geval van publieke sector opdrachten, worden de begrippen onder het kopje Definities in de Standaarden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de Standaarden van de NV COS, wordt verwezen naar verslaggevingsstandaarden.

Ingangsdatum

- 6 Voor de *ingangsdatum* wordt verwezen naar de *slotbepalingen*.

Doelstellingen

- 7 De doelstellingen van Standaard 000N zijn:
 - a het definiëren van begrippen die voorkomen in de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB, maar niet zijn opgenomen in de Standaarden 100-5699 van de NV COS; en
 - b een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden te bevorderen. (Zie Par. A5)

1 Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst

Definities

8 In het kader van de Standaarden 100-5699 hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:

- *aan assurance verwante opdrachten* - omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
- *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.
- *accountantsverklaring* - schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht²
- *algehele controleaanpak* - bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
- *andere beursgenoteerde onderneming*³ - beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de Europees Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd.
- *application controls in informatietechnologie* - handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken. Application controls kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. Application controls hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren.
- *associeëren van de accountant met financiële informatie* - een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer de accountant een rapportage hecht aan die informatie of indien de accountant toestaat dat de naam van de accountant in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
- *auditsoftwaretoepassingen* - geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer als een audit tool.
- *beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing)* - beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en getrokken conclusies door anderen.
- *beoordelingsopdracht* - de doelstelling van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten is om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- *evalueren* - identificeren en analyseren van de relevante kwesties, 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 controle-informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspelen van management op een risico. (Zie ook 'Inschatten').
- *fout* - onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.

² Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB.

³ Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB. 'Andere beursgenoteerde onderneming' wordt gebruikt in samenhang met het begrip 'Organisatie van openbaar (oob)'.

- *frauduleuze financiële verslaggeving* - omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.
- *governance* - omschrijft de rol van de perso(o)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.
- *herberekening* - bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.
- *informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving* - 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 tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
- *inschatten* - analyseren van geïdentificeerde risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. 'Inschatten' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico. (Zie ook 'Evalueren')
- *inspectie (als controlemaatregel)* - onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
- *interne beheersingsactiviteiten* - beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
- *interne beheersingsomgeving* - omvat de governance- en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controle.
- *kleinere entiteit* – entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
 - a concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu hetzij 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:
 - 1 eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
 - 2 eenvoudige administratie;
 - 3 weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
 - 4 weinig interne beheersingsmaatregelen;
 - 5 beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
 - 6 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* - volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
- *monitoring van de interne beheersingsmaatregelen* - proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Monitoring van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.

- *onafhankelijkheid*⁴ - bestaat uit:
 - a *onafhankelijkheid in wezen* - 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* - vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afwegend, inclusief toegepaste maatregelen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een accountantseenheid of van een lid van het assurance-team in gevaar is gebracht.
- *onderzoeken* - verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.
- *oneigenlijke toe-eigening van activa* - houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn.
- *onzekerheid* - aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.
- *opdrachtbevestiging* - schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.
- *opdrachtdocumentatie* - vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdokument' gebruikt).
- *prognose* - 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* - toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:
 - a hypothesen omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het management 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 en regionale overheden (bv. Staat, provincie, territoriaal), plaatselijke overheden (bv. grootstad, stad) en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).
- *risico-inschattingsproces van de entiteit* - onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het identificeren 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.
- *significantie* - relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de accountant 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 accountant verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan de met governance belaste personen, 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

⁴ Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) en andere voor de opdracht relevante regelgeving.

kwantitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.

- **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, wachtwoorden, 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 de volgende situaties te voorkomen of te detecteren:
 - a ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
 - b invoer van ongeautoriseerde transacties;
 - c ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
 - d het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
 - e het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.
- **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')
- **tussentijdse financiële informatie of overzichten** - financiële informatie (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.
- **verzoeken om inlichtingen** - verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit.
- **waarneming** - bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
- **wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement** - afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

A1 Onder de paragraaf *Definities* in de Standaarden is aangegeven op welke Standaarden deze betrekking hebben. Samenvattend komt dit op het volgende neer:

Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 000N	Aanvulling op de definities	Standaarden 100 t/m 800 ⁵ ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaarden 100 t/m 800	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	

⁵ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISA 100 t/m 800 van toepassing verklaard op ISA 100 t/m 999 en geldt de overkoepelende Glossary of Terms ook voor ISRE 2400 en ISRS 4410.

Standaard 2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	Standaarden 2400 en 2410; tenzij in de Standaard anders is aangegeven
Standaard 3000A	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)	Standaarden 3000-3999 ⁶ ; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 4410	Samenstellingsopdrachten	Standaarden 4410, 4415N, 4416N ⁷ ; tenzij in de Standaard anders is aangegeven

De definities uit de overige Standaarden hebben enkel betrekking op de Standaard zelf. Bijvoorbeeld als volgt:

Waar gedefinieerd (bron)		Toepassingsgebied definities (bereik)
Standaard 810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	Standaard 810
Standaard 3000D	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe opdrachten)	Standaard 3000D
Standaard 3410	Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen	Standaard 3410
Etc.		

- A2 De paragrafen *Definities* uit de Standaarden 000N – 800, Standaard 2400, Standaard 3000A en Standaard 4410 omvatten beschrijvingen van begrippen die ook in andere Standaarden gelden. Uiteraard geldt dit voor zover de begrippen in de betreffende Standaard voorkomen. Bijvoorbeeld de begrippen 'management' en 'de met governance belaste personen'.
- A3 Begrippen hebben dezelfde betekenis, tenzij anders wordt aangegeven. Soms komt het voor dat begrippen meerdere definities hebben: een algemene definitie vanuit de controle-standaarden (Standaard 100-999) en een specifieke definitie in de overige Standaarden. In de begrippenlijst bij de HRA⁸ is aangegeven op welke Standaarden een definitie van toepassing is.

Bijvoorbeeld het begrip 'andere informatie' is zowel gedefinieerd in Standaard 720 als in Standaard 3000A. Het begrip is in Standaard 720 gericht op het jaarverslag, daar waar deze in Standaard 3000A is gericht op een ander document ('een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen'). De algemene definitie geldt voor de Stan-

⁶ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISAE 3000 van toepassing verklaard op ISAE 3000-3420. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 3810N, 3850N en 3900N aan toegevoegd.

⁷ In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISRS 4410 van toepassing verklaard op ISRS 4410. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 4415N en 4416N aan toegevoegd.

⁸ Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst

daarden 100-2699 respectievelijk de Standaarden 4000-5699. De specifieke definitie in Standaard 3000A geldt voor de Standaarden 3000A/D – 3999.

- A4 De volgorde van begrippen in de paragraaf 'Definities' in de Standaarden is conform de Standards in het *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* van de IAASB (zijnde een alfabetische rangschikking van de Engelstalige begrippen). Dit is om aansluiting te behouden tussen de vertaalde Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB. In de begrippenlijst bij de HRA⁹ is een alfabetische sortering van de begrippen opgenomen.
- A5 De doelstelling van definities is het bevorderen van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden. De definities in de Standaarden doen geen afbreuk aan definities uit andere wet- en regelgeving.

9 Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst.

200 Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Een controle van financiële overzichten</i>	3-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Algehele doelstellingen van de accountant	11-12
Definities	13
Vereisten	14-24
<i>Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten</i>	14
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	15
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	16
<i>Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico</i>	17
<i>Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden</i>	18-24
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A78
<i>Een controle van financiële overzichten</i>	A1-A13
<i>Definities</i>	A14-A15a
<i>Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten</i>	A16-A19
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	A20-A24
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A25-A29
<i>Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico</i>	A30-A54
<i>Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden</i>	A55-A78

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de algehele verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. In deze standaard worden in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vastgesteld en wordt toelichting gegeven bij de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken. In deze standaard worden tevens de reikwijdte, het gezag en de structuur van de Standaarden toegelicht en de vereisten betreffende de algemene verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant vastgesteld die van toepassing zijn op alle controles, met inbegrip van de verplichting om aan de Standaarden te voldoen. De onafhankelijke accountant wordt hierna de 'accountant' genoemd.
- 2 De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een accountant. Ze moeten naargelang in de gegeven omstandigheden nodig is, worden aangepast indien ze worden gebruikt voor controles van andere historische financiële informatie. De Standaarden behandelen niet de verantwoordelijkheden die op de accountant kunnen rusten op grond van wet- of regelgeving of andere voorschriften met betrekking tot, bijvoorbeeld, de openbare uitgifte van effecten. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de Standaarden zijn vastgelegd. Bijgevolg is het de verantwoordelijkheid van de accountant, hoewel hij in dergelijke omstandigheden bepaalde aspecten van de Standaarden als nuttig kan ervaren, om ervoor te zorgen dat hij alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele voorschriften naleeft.

Een controle van financiële overzichten

- 3 Het doel van een controle is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten. Dit wordt bewerkstelligd doordat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag 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 Par. 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 de met governance belaste personen. De Standaarden leggen het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op en doen geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle vertrekt echter van het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, 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 de met governance belaste personen van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
- 5 De Standaarden schrijven voor dat de accountant als basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang 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 (en dit is het risico dat een accountant een onjuist 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 aan een controle verbonden 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 overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)

- 6 Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle als bij het evalueren van het effect dat geconstateerde afwijkingen op de controle hebben en dat eventuele ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang op de financiële overzichten hebben.¹ Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang geacht 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 detecteren 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 erop gericht zijn de accountant te ondersteunen bij 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 handhaaft, waaronder:
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op basis van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van 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 manieren van inspelen op de ingeschatte risico's;
 - het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van 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 Par. A12 en A13)
- 9 De accountant kan ook bepaalde andere communicatie- en verslaggevingsverantwoordelijkheden hebben jegens gebruikers, het management, de met governance belaste personen of partijen buiten de entiteit met betrekking tot aangelegenheden die bij de controle aan de orde komen. Deze kunnen worden bepaald door de Standaarden of door de van toepassing zijnde wet- of regelgeving².

Ingangsdatum

- 10 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

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

2 Zie bijvoorbeeld Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen* en paragraaf 43 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

Algehele doelstellingen van de accountant

- 11 De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:
- a een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen 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
 - b in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist.
- 12 In alle gevallen waarin geen redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor de rapportering van de financiële overzichten aan de beoogde gebruikers, vereisen de Standaarden dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt)³, in het geval dit teruggeven mogelijk is overeenkomstig 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, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen 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 vereisten voorschrijft, alsmede:
 - i impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
 - ii expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gestelde vereiste afwijkt om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.
- De term ‘compliance-stelsel’ wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder i. of ii. genoemde erkenningen niet bevat.
- b *controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop deze een oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die aan de financiële overzichten ten grondslag ligt, als informatie uit andere bronnen. Voor de toepassing van de Standaarden:
 - i is het voldoende zijn van controle-informatie de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico’s op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van dergelijke controle-informatie;

³ In de Standaarden wordt enkel de term ‘teruggeven van de opdracht’ gebruikt.

- ii is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert.
- c *controlesrisico* – Het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlesrisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.
- d *accountant* – in afwijking van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) wordt in de NV COS het volgende verstaan onder accountant:

De term 'accountant' wordt in de Standaarden gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de opdracht uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam waaronder RA's of AA's of, naargelang van toepassing, de accountantseenheid. Hierbij is het volgende van belang:

- i Wanneer 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;
- ii Wanneer bepalingen in algemene zin verwijzen naar de naleving van de VGBA (inclusief nadere voorschriften) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (VIO), wordt met accountant alleen bedoeld: de RA's en AA's die lid zijn van het opdrachtteam;
- iii 'Opdrachtpartner' moet worden gelezen als verwijzende naar de term die in de publieke sector als het equivalent daarvan wordt gebruikt, wanneer dit relevant is.
- e *ontdekkingsrisico* – Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlesrisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau een bestaande afwijking niet zullen detecteren en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.
- f *financiële overzichten* – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De term 'financiële overzichten' verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in het individuele financiële overzicht zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen. (Zie Par. A14 en A15).
- g *historische financiële informatie* – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperiodes in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.
- h *management* – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder.
- i *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is 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 een getrouwe weergave vormen, dan wel of zij een getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel een getrouw beeld geven.

- j *uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd* – Dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrijpen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Het betreft de verantwoordelijkheid:
- 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 ervan, indien relevant;
 - ii voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
 - iii om de accountant te voorzien van:
 - a toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b aanvullende informatie die de accountant aan het management en, in voorkomend geval aan de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
 - c onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

In het geval van een getrouw-beeld-stelsel 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, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd', kan ook het 'uitgangspunt' worden genoemd.

- k *professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.
- l *professioneel-kritische instelling* – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.
- m *redelijke (mate van) zekerheid* – hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid.
- n *risico op een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen (Zie Par. A15a):
 - i *inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningssaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, voordat er

rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;

- ii *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 gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, niet tijdig wordt voorkomen of gedetecteerd en gecorrigeerd door de interne beheersing van de entiteit.
- o *de met governance belaste personen* – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap) die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot de met governance belaste personen behoren, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

- 14 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven, waaronder die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie Par. A16, A17, A18 en A19)

Professioneel-kritische instelling

- 15 De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling 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 Par. A20, A21, A22, A23 en A24)

Professionele oordeelsvorming

- 16 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A25, A26, A27, A28 en A29)

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 en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)

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 in de Standaard aangegeven omstandigheden bestaan. (Zie Par. A55, A56, A57, A58 en A59)
- 19 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67 en A68)

- 20 De accountant dient niet in zijn controleverklaring 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 in individuele Standaarden worden vermeld

- 21 Om de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken, dient de accountant bij het plannen en uitvoeren van de controle de in de relevante Standaarden vermelde doelstellingen te hanteren, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de Standaarden, om: (Zie Par. A69, A70 en A71)
- a vast te stellen of het noodzakelijk is om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist, teneinde de in de Standaarden vermelde doelen te bereiken; en (Zie Par. A72)
 - b te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie Par. A73)

Het voldoen aan relevante vereisten

- 22 Behoudens paragraaf 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 het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. (Zie Par. A74 en A75)
- 23 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevant vereiste van een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het oogmerk van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevant vereiste moet afwijken, 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 het vereiste te bereiken. (Zie Par. A76)

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 vereist dat de accountant, overeenkomstig de Standaarden, zijn oordeel aanpast of de opdracht teruggeeft (in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving). Het niet bereiken van een doelstelling vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig Standaard 230⁴. (Zie Par. A77 en A78)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Een controle van financiële overzichten

Reikwijdte van de controle

(Zie Par. 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 kan van toepassing zijnde wet- of regelgeving echter van de accountant vereisen dat

⁴ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

hij een oordeel geeft over andere specifieke aangelegenheden zoals de effectiviteit van de interne beheersing of de mate van consistentie tussen een afzonderlijk managementrapport 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, wordt van de accountant vereist verdere werkzaamheden uit te voeren indien hij aanvullende verantwoordelijkheden heeft om dergelijke oordelen te geven.

Het opstellen van de financiële overzichten

(Zie Par. 4)

- A2 Bij wet- of regelgeving kunnen de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen worden vastgesteld met betrekking tot de financiële verslaggeving. De omvang van deze verantwoordelijkheden of de wijze waarop zij worden beschreven, kan evenwel verschillen tussen rechtsgebieden. Ongeacht deze verschillen wordt een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen 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, indien relevant;
 - b voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen nodig achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
 - c om de accountant te voorzien van:
 - i toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - ii aanvullende informatie die de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
 - iii onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.
- A3 Het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, vereist:
- het bepalen 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 oordeelsvorming toepast bij het doen van schattingen die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn, alsmede het selecteren en toepassen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt binnen 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 organisatie die standaarden vaststelt, dan wel op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten. In sommige gevallen kan het stelsel inzake financiële verslaggeving zowel standaarden voor financiële verslag-

geving die zijn bepaald door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, als standaarden op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten 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 deze andere bronnen bevatten of zelfs uit alleen zulke bronnen bestaan. Dergelijke andere bronnen zijn onder meer:

- de wettelijke en ethische omgeving, waaronder wet- en regelgeving, rechterlijke uitspraken en professionele ethische verplichtingen met betrekking tot aangelegenheden inzake verslaggeving;
- gepubliceerde interpretaties inzake verslaggeving waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- gepubliceerde opvattingen waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, met betrekking tot opkomende verslaggevingskwesties, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- algemene en sectorspecifieke praktijken die algemeen 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 vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. Hoewel het stelsel mogelijk niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen administratief moeten worden verwerkt of toegelicht, bevat het gewoonlijk voldoende algemene beginselen die kunnen dienen als basis voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor de financiële verslaggeving die consistent zijn met de concepten die ten grondslag liggen aan de door het stelsel gestelde vereisten.
- 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 die door entiteiten worden gebruikt bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden, zijn vaak opgezet om tot een getrouwe weergave te komen, bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards (IFRS), die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht.
- A8 De door het stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen ook waaruit een volledige set 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 volledige set 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:
- de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*, die is uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board, bepaalt bijvoorbeeld 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 daarbij horende 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 verschaft leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving⁵. Standaard 800 behandelt bijzondere overwegingen wanneer financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden⁶.
- A10 Vanwege de significantie van het uitgangspunt voor de uitvoering van een controle wordt er van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, dat zij de verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in paragraaf A2 erkennen en begrijpen, als een vooraf te vervullen voorwaarde alvorens de controleopdracht te aanvaarden⁷.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- 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- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften⁸.

De vorm van het oordeel van de accountant

(Zie Par. 8)

- A12 Het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht, 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 vereisten 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.
- 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 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.

Definities

Financiële overzichten

(Zie Par. 13(f))

⁵ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

⁶ Standaard 800, *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

⁷ Standaard 210, paragraaf 6(b).

⁸ Zie paragraaf A59.

- A14 Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen in andere termen verwijzen naar de economische bronnen of verplichtingen van een entiteit. Deze kunnen bijvoorbeeld worden aangeduid als activa en verplichtingen van de entiteit, en het resterende verschil daartussen kan worden aangegeven als eigen vermogen of eigenvermogensbelangen.
- A15 Verklarende of beschrijvende informatie die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving moet worden opgenomen in de financiële overzichten kan hierin worden opgenomen door kruisverwijzingen naar informatie in een ander document, zoals een management rapport of een risicorapport. 'Daarin opgenomen door kruisverwijzingen' betekent kruisverwijzingen van de financiële overzichten naar het andere document, maar niet van de andere documenten naar de financiële overzichten. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet uitdrukkelijk de kruisverwijzingen waar verklarende of beschrijvende informatie kan worden gevonden, verbiedt en de informatie passende kruisverwijzingen bevat, zal de informatie deel uitmaken van de financiële overzichten.

Risico op een afwijking van materieel belang

Risico op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 13(n))

- A15a Voor de doeleinden van de Standaarden bestaat er een risico op een afwijking van materieel belang wanneer er een redelijke mogelijkheid is dat
- a een afwijking voorkomt (dat wil zeggen de waarschijnlijkheid ervan); en
 - b dat deze van materieel belang is als deze voorkomt (d.w.z. de orde van grootte ervan).

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

(Zie Par. 14)

- A16 De accountant is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met nationale vereisten die stringenter zijn.
- A17 De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:
- a professionaliteit;
 - b integriteit;
 - c objectiviteit;
 - d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
 - e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt. *De Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) verschaft een toetsingskader om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

- A18 Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen. De ViO stelt regels aan de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten. De ViO vereist onafhankelijkheid in wezen en onafhankelijkheid in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de controleopdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die het oordeel van deze accountant zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen

van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

- A19 De in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement⁹, behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor controleopdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden dat de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de accountantseenheid en het personeel ervan hun verantwoordelijkheden nakomen in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde wet- en regelgeving en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten. Als onderdeel van haar kwaliteitsmanagementsysteem kan de accountantseenheid kwaliteitsdoelstellingen vaststellen die inspelen op het voldoen aan verantwoordelijkheden in overeenstemming met relevante ethische voorschriften waaronder die inzake onafhankelijkheid. In Standaard 220 worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid¹⁰, uiteengezet. Standaard 220 beschrijft ook wanneer het opdrachtteam mag steunen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid bij het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau¹¹.

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 15)

- A20 Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer het alert zijn op het volgende in:

- controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- situaties die wijzen op mogelijke fraude;
- omstandigheden die wijzen op de behoefte aan aanvullende controlewerkzaamheden naast die welke door de Standaarden vereist zijn.

- A21 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de hele 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 controlewaarnemingen;
- het hanteren van onjuiste veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.

- A22 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van controle-informatie. Dit houdt onder meer in dat tegenstrijdige controle-informatie, de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, alsmede andere van het management en de met governance belaste personen verkregen informatie ter discussie wordt gesteld. Het houdt ook het overwegen 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 onderbouwde controle-informatie is voor een van materieel belang zijnd bedrag in de financiële overzichten.

- A23 De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te denken. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid overweegt van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt¹². In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of in geval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld als situaties die tijdens de controle geïdentificeerd zijn ertoe leiden dat de accountant ervan overtuigd

9 De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement omvat de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen.

10 Standaard 220, paragrafen 16-21

11 Standaard 220, paragraaf A10.

12 Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7, 8 en 9.

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 lossen¹³.

- A24 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. De opvatting dat het management en de met governance belaste personen 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 overtuigende controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 16)

- A25 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een controle. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische vereisten en de Standaarden en de weloverwogen 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 moet worden gedaan om de doelstellingen van elke Standaard en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken;
 - het evalueren van de door het management gemaakte oordeelsvormingen 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 inschatten van de redelijkheid van de schattingen die gemaakt zijn door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.
- A26 Het onderscheidende kenmerk van de van de zijde van de accountant verwachte professionele oordeelsvorming is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring een hulpmiddel vormen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.
- A27 Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens het verloop van de controle zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, zoals die door Standaard 220¹⁴ worden vereist, helpt de accountant weloverwogen en redelijke oordeelsvormingen maken.
- A28 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de controle- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt 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.
- A29 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de controle. Zij 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

¹³ Standaard 240, paragraaf 13; Standaard 500, paragraaf 11; en Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 10, 11 en 16.

¹⁴ Standaard 220, paragraaf 35.

die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen, de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen¹⁵. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd 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 Par. 5 en 17)

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

- A30 Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Zij kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle¹⁶) of door de informatie die door de accountantseenheid is verkregen bij de aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of opdracht. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit zijn de administratieve vastleggingen van een entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie gebruikt wordt, zou tevens door een in dienst van of door de entiteit ingeschakelde deskundige kunnen zijn opgesteld. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en ondersteunt, als elke informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het feit dat dergelijke informatie niet voorhanden is (bijvoorbeeld het management dat weigert 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.
- A31 Er bestaat een onderling verband tussen het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de kwantiteit van controle-informatie. De kwantiteit van de benodigde controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting die de accountant maakt van de risico's op 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 is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
- A32 Het geschikt zijn is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin zij is verkregen.
- A33 De vraag of voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel moet baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In Standaard 500 en andere relevante Standaarden worden aanvullende vereisten vastgesteld en verdere leidraden verschaft die voor het gehele verloop van de controle van toepassing zijn met betrekking tot aspecten die de accountant in aanmerking neemt teneinde voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen.

15 Standaard 230, paragraaf 8.

16 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 16.

Controlerisico

- A34 Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. Het inschatten van risico's is gebaseerd op de uitvoering van controlewerkzaamheden met het doel informatie te verkrijgen die voor dat doel noodzakelijk is en controle- 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.
- A35 Voor de toepassing 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 dit niet het geval is. 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

- A36 De risico's op 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, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
- A37 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel verwijzen naar de risico's op een afwijking van materieel belang die op de financiële overzichten als geheel een diepgaande invloed hebben en die potentieel vele beweringen kunnen beïnvloeden.
- A38 Risico's op 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 controle-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 volgen verschillende benaderingen om de doelstelling van de inschatting van de risico's op 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 uitdrukt, teneinde een aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico te bereiken. Sommige accountants vinden een dergelijk model bruikbaar wanneer zij controlewerkzaamheden plannen.
- A39 De risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten: het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Het inherente risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij bestaan onafhankelijk van de controle van de financiële overzichten.
- A40 Het inherente risico wordt beïnvloed door inherente risicofactoren. Afhankelijk van de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, varieert het niveau van inherent risico op een schaal die het spectrum van inherent risico wordt genoemd. De accountant bepaalt significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en hun relevante beweringen als onderdeel van het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Rekeningsaldi die bestaan uit bedragen die voortkomen uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingsonzekerheid kunnen bijvoorbeeld geïdentificeerd worden als significante rekeningsaldi en de inschatting van de accountant van het inherente risico voor de gerelateerde risico's op het niveau van beweringen kan hoger zijn vanwege de hoge schattingsonzekerheid.
- A40a Externe omstandigheden die aanleiding geven tot bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen bijvoorbeeld zouden een bepaald product verouderd 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 verbonden is aan een specifieke bewering. Voorbeelden van dergelijke factoren zijn onder meer een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten en een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.

- A41 Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van interne beheersingsmaatregelen teneinde in te spelen op geïdentificeerde 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 op een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen zelf. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen, interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samsenpanning en het onterecht doorbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De Standaarden stellen de voorwaarden vast waaronder van de accountant wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte controles te bepalen¹⁷.
- A42 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-quantitatieve termen worden uitgedrukt. De noodzaak voor de accountant om passende risico-inschattingen te maken is in ieder geval belangrijker dan de verschillende benaderingen waarmee ze kunnen worden gemaakt.

De Standaarden verwijzen doorgaans naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van het inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk.

Standaard 315¹⁸ vereist echter dat het inherent risico afzonderlijk van het interne beheersingsrisico wordt ingeschat om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 330.

- A43 Standaard 315 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen inzake het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.
- A43a Risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.¹⁹

Ontdekkingsrisico

- A44 Voor een gegeven niveau van controlerisico is het aanvaardbare niveau van ontdekkingsrisico omgekeerd evenredig aan de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld, hoe groter de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant worden ingeschat, des te kleiner zal het ontdekkingsrisico zijn dat kan worden geaccepteerd en derhalve des te overtuigender zal de controle-informatie zijn die door de accountant wordt vereist.
- A45 Het ontdekkingsrisico heeft betrekking op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn bepaald teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. 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

17 Standaard 330, *Het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7-17.

18 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

19 Standaard 330, paragraaf 6.

- toezicht op en evaluatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden; helpen om de effectiviteit van een controlemaatregel en van de uitvoering daarvan te verbeteren, alsmede om de mogelijkheid te verminderen dat een accountant een ongeschikte controlemaatregel zou kunnen selecteren, een geschikte controlemaatregel verkeerd zou kunnen uitvoeren dan wel controlebevindingen verkeerd zou kunnen interpreteren.

A46 De Standaarden 300²⁰ en 330 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden 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

A47 De accountant wordt niet verondersteld en is evenmin in staat het ontdekkingsrisico tot nihil terug te brengen en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ertoe leiden dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. De inherente beperkingen van een controle vloeien voort uit:

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

De aard van financiële verslaggeving

A48 Het opstellen van financiële overzichten houdt in dat het management een inschatting maakt bij het toepassen van de vereisten van het voor de entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit. Bovendien houden vele elementen in financiële overzichten subjectieve beslissingen of evaluaties dan wel een mate van onzekerheid in, en kan een aantal acceptabele interpretaties of oordeelsvormingen mogelijk zijn. Als gevolg daarvan zijn sommige elementen in financiële overzichten onderhevig aan een inherente mate van variabiliteit die niet kan worden geëlimineerd door het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld vaak het geval bij 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 de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de indicatoren van mogelijke tendentie bij de oordeelsvormingen van het management.²¹

De aard van controlewerkzaamheden

A49 Er bestaan praktische en wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen. Bijvoorbeeld:

- bestaat de mogelijkheid dat het management of andere personen, al dan niet opzettelijk, niet alle 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;

²⁰ Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

²¹ Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop* en Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 12.

- kan fraude gepaard gaan met geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde constructies die zijn opgezet om deze 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 detecteren, waarbij bijvoorbeeld sprake kan zijn van samenspanning gericht op het vervalsen van documenten, die ertoe kan leiden dat de accountant van mening is dat de controle-informatie geldig is terwijl dit niet het geval is. De accountant is niet opgeleid als deskundige in het verifiëren van de authenticiteit van documenten is en evenmin kan deze competentie van hem worden verwacht;
- een controle is geen officieel onderzoek naar vermeend wangedrag. Derhalve heeft de accountant geen specifieke, op grond van de wet verleende bevoegdheden, zoals de bevoegdheid om huiszoekingen uit te voeren, die nodig kan zijn voor een dergelijk onderzoek.

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten

A50 De accountant kan het aspect moeilijkheid, tijd of kosten op zichzelf niet als geldige basis hanteren om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, of om genoeg te nemen met informatie die minder dan overtuigend is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neemt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, doorgaans met de tijd af en moet worden gestreefd naar een balans 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 financiële overzichten de verwachting dat de accountant binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten een oordeel over de financiële overzichten zal vormen, ermee rekening houdend dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aan gelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken in de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het gedeelte is bewezen.

A51 Daarom is het noodzakelijk dat de accountant:

- de controle op zodanige wijze plant dat deze op een effectieve manier zal worden uitgevoerd;
- controle-inspanningen richt op gebieden waar de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten het grootst worden geacht, en dienovereenkomstig minder inspanningen richt op andere gebieden; en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op afwijkingen.

A52 In het licht van de benaderingen die beschreven staan in paragraaf A51, 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 identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als op dat van beweringen, door risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren;²² en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op een manier die voor de accountant een redelijke basis vormt om conclusies betreffende de populatie te trekken.²³

Andere aangelegenheden die de inherente beperkingen van een controle beïnvloeden

A53 Wat bepaalde beweringen of objecten van onderzoek betreft, gaan bijzonder significante potentiële effecten uit van de inherente beperkingen van de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren. Het gaat hierbij onder meer om beweringen of objecten van onderzoek in verband met:

²² Standaard 315, paragraaf 17-22.

²³ Standaard 330, Standaard 500, Standaard 520, *Cijferanalyses* en Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

- fraude, in het bijzonder fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij sprake is van samenspanning (Zie Standaard 240 voor verdere bespreking);
- het bestaan en de volledigheid van de relaties tussen en de transacties met verbonden partijen (Zie Standaard 550²⁴ voor verdere bespreking);
- gevallen van niet-naleven van wet- en regelgeving. (Zie Standaard 250²⁵ voor verdere bespreking);
- toekomstige gebeurtenissen of situaties die ertoe kunnen leiden dat een entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te waarborgen. (Zie Standaard 570²⁶ voor verdere behandeling)

In relevante Standaarden worden specifieke controlewerkzaamheden vermeld die bijdragen tot het beperken van het effect van deze inherente beperkingen.

A54 Vanwege de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet gedetecteerd worden, zelfs al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd. Derhalve zal een ontdekking naderhand van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten, op zichzelf geen indicatie zijn voor het niet overeenkomstig de Standaarden controleren van de financiële overzichten. De inherente beperkingen van een controle rechtvaardigen evenwel niet dat de accountant zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie. Of de accountant een controle overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, 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 Par. 18)

- A55 Als geheel genomen, voorzien de Standaarden in standaarden voor de werkzaamheden van de accountant met het oog op het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant. De Standaarden hebben zowel betrekking op de algemene verantwoordelijkheden van de accountant als op de verdere overwegingen van de accountant die relevant zijn voor het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.
- A56 De reikwijdte, de ingangsdatum, en elke specifieke beperking van de toepasbaarheid van een specifieke Standaard wordt in de Standaard verduidelijkt. Tenzij dit in de Standaard anders wordt aangegeven, is het de accountant toegestaan een Standaard toe te passen vóór de ingangsdatum die daarin is bepaald.
- A57 Bij het uitvoeren van een controle kan van de accountant worden vereist om naast de Standaarden ook te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde vereisten. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. 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 aan de Standaarden voldoen.
- A58 De accountant kan de controle ook in overeenstemming met zowel de Standaarden als de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land uitvoeren. In dergelijke gevallen kan het naast het voldoen aan iedere Standaard die relevant is voor de controle, noodzakelijk zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert teneinde te voldoen aan de relevante standaarden van dat rechtsgebied of land.

24 Standaard 550, *Verbonden Partijen*.

25 Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.

26 Standaard 570, *Continuïteit*.

Specifieke aandachtspunten voor controles in de publieke sector

A59 De Standaarden zijn relevant voor opdrachten in de publieke sector. De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector kunnen echter mede worden bepaald door het controlemandaat of door verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector die voortkomen uit wet- en regelgeving of uit andere van kracht zijnde voorschriften (zoals ministeriële aanwijzingen, vereisten op grond van het overheidsbeleid, of besluiten van de wetgever) die een bredere reikwijdte kunnen hebben dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle van financiële overzichten. 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 nationale organisaties die standaarden vaststellen, of in leidraden die ontwikkeld zijn door controle-instanties binnen de overheid.

Inhoud van de Standaarden

(Zie Par. 19)

A60 Naast doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de Standaarden aangegeven door middel van een formulering met 'dienen') bevat een Standaard ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Een Standaard kan ook inleidende teksten bevatten die de context verschaffen 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 de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard.

A61 Indien noodzakelijk bevatten 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:

- nadere uitleg bevatten van wat een vereiste inhoudt of wat het is bedoeld te omvatten inclusief in sommige Standaarden zoals Standaard 315 waarom een controlemaatregel vereist is;
- voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn. In sommige Standaarden zoals Standaard 315 worden voorbeelden gegeven in tekstblokken.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing 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.

A62 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 desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

A63 Inleidende teksten kunnen, wanneer nodig, onder meer uitleg bevatten over:

- 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 vastgesteld.

A64 Een Standaard kan, in een apart gedeelte onder het kopje Definities een beschrijving van de betekenissen bevatten die voor de toepassing van de Standaarden aan bepaalde termen zijn gegeven. Deze worden verschaft ter bevordering van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden en zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften. Tenzij anders wordt aangegeven, hebben die termen voor alle Standaarden dezelfde betekenis. De begrippenlijst bij de Handleiding Regelgeving

Accountancy (HRA) bevat een complete lijst van termen die in de Standaarden worden gedefinieerd. Zij bevat ook beschrijvingen van andere in de Standaarden voorkomende termen ter bevordering van een gemeenschappelijke en consistente interpretatie en vertaling.

- A65 Wanneer passend, zijn in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een Standaard aanvullende overwegingen opgenomen die specifiek verband houden met controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector. Bij een controle van dergelijke entiteiten vormen deze aanvullende overwegingen een hulpmiddel voor het toepassen van de vereisten van de Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de Standaarden toe te passen en om de vereisten van de Standaarden na te leven, wordt er echter niet door beperkt of verminderd.

Overwegingen inzake schaalbaarheid

- A65a Overwegingen inzake schaalbaarheid zijn opgenomen in sommige Standaarden (bijv. Standaard 315), ter illustratie van de toepassing van de vereisten op alle entiteiten, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn. Minder complexe entiteiten zijn entiteiten waarvoor de kenmerken in paragraaf A66 van toepassing kunnen zijn.

- A65b De 'specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen' die in sommige Standaarden zijn opgenomen, zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen. Bepaalde overwegingen zouden echter nuttig kunnen zijn bij controles van kleinere *oob's of andere beursgenoteerde entiteiten*²⁷.

- A66 In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een 'kleinere entiteit' aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:
- a concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – hetzij 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 eenvoudigere systemen van 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.

A67 -

Overwegingen specifiek voor geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

- A67a De overwegingen die specifiek voor 'geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken' in sommige Standaarden zijn opgenomen (bijvoorbeeld Standaard 315), zijn ontwikkeld om uit te leggen hoe de accountant bepaalde vereisten kan toepassen bij het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

- A68 De Standaarden refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die als de "eigenaar-bestuurder" dagelijks bij het beheer van de entiteit betrokken is.

Doelstellingen vermeld in individuele Standaarden

(Zie Par. 21)

²⁷ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

- A69 Iedere Standaard bevat één of meerdere doelstellingen die het verband leggen tussen de vereisten en de algehele doelstellingen van de accountant. De in de individuele Standaarden vermelde doelstellingen dienen om de aandacht van de accountant te vestigen op de gewenste uitkomst van de Standaard en zijn tegelijk specifiek genoeg om de accountant te helpen bij:
- het verwerven van inzicht in wat er moet worden bereikt en, indien noodzakelijk, de passende manier om dit te bereiken; en
 - het uitmaken of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen te bereiken.
- A70 Doelstellingen moeten worden begrepen in de context van de algehele doelstellingen van de accountant, beschreven in paragraaf 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.
- A71 Bij het hanteren van de doelstellingen wordt van de accountant vereist dat hij rekening houdt met de onderlinge verbanden tussen de Standaarden. De reden hiervoor is dat de Standaarden in sommige gevallen, zoals aangegeven in paragraaf A55, 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 aanneemt; dit is noodzakelijk bij alle aspecten van het plannen en uitvoeren van een controle, maar wordt niet herhaald als een vereiste van 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 respectievelijk de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, alsmede om verdere controlewerkzaamheden die inspelten op de ingeschatte risico's, op te zetten en uit te voeren; deze doelstellingen en vereisten zijn tijdens de gehele controle van toepassing. In een Standaard die betrekking heeft op specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 540) kan nader worden ingegaan op de manier waarop de doelstellingen en vereisten van Standaarden zoals Standaard 315 en Standaard 330 ten aanzien van het door de Standaard behandelde onderwerp moeten worden toegepast, maar worden deze niet herhaald. Teneinde de in Standaard 540 vermelde doelstelling te bereiken, neemt de accountant derhalve de doelstellingen en vereisten van andere relevante Standaarden in aanmerking.

Het hanteren van de doelstellingen om de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen

(Zie Par. 21(a))

- A72 De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen, en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. De behoorlijke toepassing door de accountant van de vereisten van de Standaarden wordt daarom geacht een toereikende basis te bieden voor het bereiken van de doelstellingen door de accountant. 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 kan er sprake zijn van bijzondere aangelegenheden waardoor van de accountant wordt vereist om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen te bereiken.

Het hanteren van doelstellingen teneinde te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen

(Zie Par. 21(b))

- A73 Van de accountant wordt vereist dat hij de doelstellingen hanteert teneinde te evalueren of er in de context van de doelstellingen van de accountant voldoende en geschikte controle-informatie is ver-

kregen. 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 het vereiste van paragraaf 21(b) te voldoen:

- evalueren of er door de naleving van andere Standaarden verdere controle-informatie is, of zal worden, verkregen;
- uitbreiden van de uitgevoerde werkzaamheden bij het toepassen van één of meer vereisten; of
- uitvoeren van andere werkzaamheden die door de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

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

Naleven van relevante vereisten

Relevante vereisten

(Zie Par. 22)

A74 In sommige gevallen is het mogelijk dat een Standaard (en daarmee alle vereisten die daarin zijn opgenomen) in de gegeven omstandigheden niet relevant is. Wanneer een entiteit bijvoorbeeld geen interne auditfunctie heeft, is niets in Standaard 610²⁸ relevant.

A75 Een relevante Standaard kan voorwaardelijke vereisten bevatten. Een dergelijk vereiste is relevant wanneer de in het vereiste beoogde omstandigheden gelden en de voorwaarde is vervuld. In het algemeen zal het voorwaardelijke karakter van een vereiste hetzij expliciet hetzij impliciet zijn. Voorbeelden:

- het vereiste om het oordeel van de accountant aan te passen wanneer er een beperking van de reikwijdte²⁹ bestaat, vormt een expliciet voorwaardelijk vereiste;
- het vereiste om significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn vastgesteld, te communiceren aan de met governance belaste personen³⁰, dat afhankelijk is van het bestaan van dergelijke vastgestelde tekortkomingen alsmede het 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 verslaggeving³¹, dat geldt wanneer dat stelsel een dergelijke toelichting vereist of toestaat, vormen impliciete voorwaardelijke vereisten.

In bepaalde gevallen kan een vereiste worden omschreven als voorwaardelijk 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, *indien het teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van kracht zijnde wet- of regelgeving*, of om iets te ondernemen, *tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving*. Afhankelijk van het rechtsgebied, kan de toestemming of het verbod op grond van de wet- en regelgeving expliciet dan wel impliciet zijn.

Het afwijken van een vereiste

(Zie Par. 23)

28 Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.

29 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 13.

30 Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9.

31 Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*, paragraaf 13.

A76 Standaard 230 stelt documentatievereisten vast voor uitzonderlijke omstandigheden waarin de accountant afwijkt van een relevante vereiste³². De Standaarden schrijven niet voor dat zou worden voldaan aan een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is.

Het niet bereiken van een doelstelling

(Zie Par. 24)

A77 De vraag of een doelstelling is bereikt, is een kwestie 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 in de Standaarden vermelde doelstellingen te bereiken. Bijgevolg zijn omstandigheden die kunnen leiden tot het niet bereiken van een doelstelling onder meer die welke:

- de accountant ervan weerhouden de relevante vereisten van een Standaard na te leven;
- het niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk maken dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of aanvullende controle-informatie verkrijgt die noodzakelijk wordt geacht door het overeenkomstig paragraaf 21 hanteren van de doelstellingen, bijvoorbeeld vanwege een beperking in de beschikbare controle-informatie.

A78 Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van Standaard 230 en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden, verstrekt de controle-informatie waarop de accountant een conclusie over het bereiken van zijn algehele doelstellingen heeft gebaseerd. Terwijl de accountant niet apart (bijvoorbeeld in een checklist) hoeft te documenteren dat individuele doelstellingen bereikt zijn, helpt de documentatie van het niet bereiken van een doelstelling de accountant bij zijn evaluatie of dit niet bereiken van een doelstelling de accountant ervan heeft weerhouden zijn algehele doelstellingen te bereiken.

32 Standaard 230, paragraaf 12.

210 Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Definities	4-5
Vereisten	6-21
<i>Randvoorwaarden voor een controle</i>	6-8
<i>Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht</i>	9-12
<i>Doorlopende controles</i>	13
<i>Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht</i>	14-17
<i>Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding</i>	18-21
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A39
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Randvoorwaarden voor een controle</i>	A2-A21
<i>Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht</i>	A22-A29
<i>Doorlopende controles</i>	A30
<i>Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht</i>	A31-A35
<i>Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding</i>	A36-A39

Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht

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

Inleiding

Toepassingsgebied 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, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid bij het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen ligt, aanwezig zijn. Standaard 220¹ behandelt die aspecten van opdrachtaanvaarding die binnen de zeggenschap van de accountant liggen. (Zie Par. A1)

Ingangsdatum

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

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, in voorkomend geval, de met governance belaste personen over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities

- 4 Voor de toepassing 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 overeenstemming van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met het uitgangspunt² op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.
- 5 Voor de toepassing van deze Standaard dienen verwijzingen naar 'het management' in het vervolg van deze tekst te worden gelezen als 'het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen'.

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 bij het opstellen van de financiële overzichten zal worden toegepast, aanvaardbaar is; en (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10)
 - b de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A11, A12, A13, A14 en A21)

1 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

2 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13.

- 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, indien relevant; (Zie Par. A15)
- ii voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en (Zie Par. A16, A17, A18 en A19)
- iii om de accountant:
 - a toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en 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 voor het doel van de controle kan vragen; en
 - c onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht

- 7 Wanneer het management of de met governance belaste personen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant opleggen 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 aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen.

Andere factoren die het aanvaarden van een controleopdracht beïnvloeden

- 8 Indien de randvoorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken. Tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen, dient de accountant de voorgestelde controleopdracht niet te aanvaarden:
- a indien de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast niet aanvaardbaar is, behalve in situaties die in paragraaf 19 zijn beschreven; of
 - b indien de in paragraaf 6(b) bedoelde overeenstemming niet is verkregen.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

- 9 De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, naargelang passend. (Zie Par. A22)
- 10 Behoudens het bepaalde in paragraaf 11 dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd, en dienen deze het volgende te bevatten: (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)
- 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 vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
 - e verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de accountant moeten worden uitgebracht; en (Zie Par. A24)
 - f een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

- 11 Indien de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in paragraaf 10 voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn vastgelegd, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, maar wel het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in paragraaf 6(b) erkent en begrijpt. (Zie Par. A23, A28 en A29)
- 12 Indien bij wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management zijn vastgelegd die gelijk zijn aan die beschreven in paragraaf 6(b), kan de accountant vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die welke in genoemde paragraaf zijn beschreven. 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 bij wet- of regelgeving zijn vastgelegd dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient in de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in paragraaf 6(b) te worden gebruikt. (Zie Par. A28)

Doorlopende controles

- 13 Bij doorlopende controles dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of het noodzakelijk is de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Zie Par. A30)

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 Par. A31, A32 en A33)
- 15 Indien er voorafgaand aan de 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 Par. A34 en A35)
- 16 Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd, dienen de accountant en het management de nieuwe voorwaarden van de opdracht overeen te komen en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.
- 17 Indien de accountant niet kan instemmen met 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 overeenkomstig 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 te rapporteren aan andere partijen, zoals de met governance belaste personen, eigenaren of regelgevers of toezichthouders.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving

- 18 Indien financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de accountant vast te stellen of er eventuele tegenstrijdigheden bestaan tussen de financiële verslaggevingstandaarden 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:
 - aan de aanvullende vereisten kan worden voldaan door aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen; of

- 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 705³. (Zie Par. A36)

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving - Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn

- 19 Indien de accountant heeft vastgesteld dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn maar gezien het feit dat het bij wet- of regelgeving is voorgeschreven, dient de accountant de controleopdracht uitsluitend te aanvaarden indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Zie Par. A37)
 - a het management stemt ermee in om aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen die vereist zijn om te voorkomen dat de financiële overzichten misleidend zijn; en
 - b er wordt in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat:
 - i de controleverklaring bij de financiële overzichten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig Standaard 706⁴; 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 'vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave' of 'geeft een getrouw beeld' in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zal het oordeel van de accountant over de financiële overzichten dergelijke formuleringen niet bevatten.
- 20 Indien de voorwaarden die in paragraaf 19 zijn uiteengezet, niet aanwezig zijn en indien bij wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, dient de accountant:
 - a de invloed van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en
 - b in de voorwaarden van de controleopdracht een passende verwijzing naar deze aangelegenheid op te nemen.

Controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving

- 21 In sommige gevallen wordt in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de indeling en formulering van de controleverklaring vastgelegd 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,
 - b of een aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden kan beperken⁵.

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de controleopdracht niet te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een controle die in overeenstemming met

3 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

4 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

5 Standaard 706.

dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, is niet in overeenstemming met de Standaarden. Bijgevolg dient de accountant in de controleverklaring op geen enkele manier te kennen te geven dat de controle overeenkomstig de Standaarden zou zijn uitgevoerd⁶. (Zie Par. A38 en A39)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 De in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement⁷ behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en specifieke opdrachten. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, in de context van de aanvaarding van een controleopdracht en voor zover zij onder de zeggenschap van de accountant vallen, worden behandeld in Standaard 220⁸. Deze Standaard behandelt die aangelegenheden (of randvoorwaarden) die onder de zeggenschap van de entiteit vallen en waarover het management en de accountant overeenstemming dienen te bereiken.

Randvoorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 6(a))

- A2 Een voorwaarde voor aanvaarding van een assuranceopdracht is dat de criteria waaraan in de definitie van een assuranceopdracht wordt gerefereerd, toepasbaar en toegankelijk zijn voor de beoogde gebruikers⁹. Criteria zijn de *benchmarks* die worden gebruikt om het object van onderzoek te evalueren of de waarde ervan te bepalen en omvatten *benchmarks* voor presentatie en toelichting wanneer dit relevant is. Geschikte criteria maken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek mogelijk in de context van professionele oordeelsvorming. Voor de toepassing 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, indien 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 de paragrafen A8 en 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 bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, zijn onder meer:
- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een non-profitorganisatie);
 - het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld om in de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een brede groep gebruikers, dan wel in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien);

⁶ Zie ook Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.

⁷ De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement omvat de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen.

⁸ Standaard 220, paragrafen 16-21.

⁹ *Stramen voor assuranceopdrachten*, paragraaf 17(b)(ii).

- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of de financiële overzichten een volledige set financiële overzichten zijn, dan wel 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 een positie om financiële overzichten te eisen die op hun specifieke informatiebehoeften zijn toegesneden. Hoewel niet in alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden voorzien, 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 dat erop gericht is in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede groep gebruikers te voorzien, 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 dat erop gericht is in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien. Dergelijke financiële overzichten worden aangeduid als financiële overzichten voor specifieke doeleinden. De financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zullen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in deze omstandigheden bepalen. Standaard 800 bespreekt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien¹⁰.
- 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 aanvaard. Wanneer gebruik van dat stelsel bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, zijn de vereisten van de paragrafen 19 en 20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, 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 paragraaf 16, nieuwe voorwaarden van de controleopdracht overeengekomen teneinde de wijziging van het stelsel te weerspiegelen aangezien de eerder 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 financiële verslaggevingstandaarden die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen die door bepaalde soorten entiteiten moeten worden gebruikt, 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 waarvan de overweging en in aanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken. Voorbeelden van dergelijke financiële verslaggevingstandaarden zijn onder meer:
- de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgevaardigd door de International Accounting Standards Board;
 - de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) uitgevaardigd door de International Public Sector Accounting Standards Board; en
 - grondslagen voor financiële verslaggeving uitgevaardigd door een bevoegde of erkende organisatie die in een bepaald rechtsgebied standaarden vaststelt, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarvan de overweging en in aanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken.

¹⁰ Standaard 800, *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

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

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

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

Rechtsgebieden die geen organisaties die standaarden vaststelt of voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving hebben

- A10 Wanneer een entiteit geregistreerd staat of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, bepaalt het management welk stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast. 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 Par. 6(b))

- A11 Een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die in paragraaf 6(b)¹¹ zijn weergegeven, heeft erkend en begrijpt. In bepaalde rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende definiëring van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Standaarden prevaleren in dergelijke aangelegenheden niet boven wet- of regelgeving. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat de rol van de accountant niet inhoudt dat verantwoordelijkheid wordt genomen 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 (inclusief informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken), 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 in het kader van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de controleopdracht als bedoeld in de paragrafen 9, 10, 11 en 12 overeenstemming met het management bereikt over het feit dat het erkent en begrijpt dat het dergelijke verantwoordelijkheden heeft.
- A12 De manier waarop de verantwoordelijkheden voor financiële verslaggeving zijn verdeeld tussen het management en de met governance belaste personen zal variëren naar gelang van de middelen en de structuur van de entiteit en van eventuele relevante wet- of regelgeving, alsmede van de respectieve rol van het management en de met governance belaste personen. In de meeste gevallen is het management verantwoordelijk voor de uitvoering terwijl de met governance belaste personen toezicht op het management uitoefenen. In sommige gevallen zullen de met governance belaste personen de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de financiële overzichten goed te keuren of om de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de financiële verslaggeving te monitoren. In

¹¹ Standaard 200, paragraaf A4.

grotere entiteiten of entiteiten in de publieke sector kan een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden worden belast.

- A13 Standaard 580 vereist dat de accountant het management vraagt schriftelijke bevestigingen te verstrekken van het feit dat het bepaalde van zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld¹². Het kan derhalve passend zijn om het management ervan in kennis te stellen dat ontvangst van dergelijke schriftelijke bevestigingen en van de door andere Standaarden vereiste schriftelijke bevestigingen wordt verwacht, alsmede, daar waar noodzakelijk, van 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 verkrijgen¹³. In die omstandigheden is het voor de accountant niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij van de accountant bij wet- of regelgeving wordt vereist dit wel te doen. In gevallen waarin van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, 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 Par. 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 te waarborgen dat de financiële overzichten 'een getrouw beeld geven' in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving.

Interne Beheersing

(Zie Par. 6(b)(ii))

- A16 Het management onderhoudt de interne beheersing die het nodig acht om het opstellen van financiële overzichten mogelijk te maken die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Vanwege de inherente beperkingen van interne beheersing kan interne beheersing, ongeacht hoe effectief die is, een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid bieden aangaande het bereiken van de financiële verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit¹⁴.
- A17 Een onafhankelijke controle die overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd, vormt geen substituuut voor het onderhouden van de interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten. Derhalve wordt van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De overeenstemming die op grond van paragraaf 6(b)(ii) wordt vereist, impliceert echter niet dat de accountant tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management haar doel heeft bereikt of vrij van tekortkomingen is.
- 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 van het systeem van interne beheersing die kunnen worden beschreven als de interne beheersingsomgeving; het risico-inschattingsproces van de

¹² Standaard 580, *Schriftelijke Bevestigingen*, paragraaf 10 en 11.

¹³ Standaard 580, paragraaf A26.

¹⁴ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf A54.

entiteit; het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, het informatiesysteem alsmede communicatie; en interne beheersingsactiviteiten. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren¹⁵. 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 bedrijfsactiviteit, 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 de adequaatheid van administratie en vastleggingen, dan wel van administratieve systemen. In sommige gevallen kan de algemene praktijk het onderscheid veronderstellen tussen administratie en vastleggingen of administratieve systemen aan de ene kant en de interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratie en vastleggingen, of administratieve systemen, een integrerend onderdeel zijn van de interne beheersing als omschreven in paragraaf A18, wordt hiernaar in paragraaf 6(b)(ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstanden te voorkomen, kan het passend zijn dat de accountant aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteenzet.

Additionele informatie

(Zie Par. 6(b)(iii)(b))

- A20 Additionele informatie die de accountant kan vragen aan het management voor het doel van de controle kunnen, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 omvatten. Wanneer de accountant verwacht om andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen de voorwaarden van de controleopdracht ook de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke andere informatie omvatten inclusief, indien van toepassing, de maatregelen die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

Voor kleinere entiteit geldende overwegingen

(Zie Par. 6(b))

- A21 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 ondersteuning heeft geboden bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management eraan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

(Zie Par. 9)

- A22 De rol van het management en van de met governance belaste personen bij het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit is afhankelijk van de governance-structuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.

¹⁵ Standaard 315, paragraaf A91 en bijlage 3.

Opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 10 en 11)¹⁶

A23 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 evenwel voldoende door de wet zijn vastgesteld; dat wil zeggen dat zij de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden voorschrijven. Hoewel in deze omstandigheden paragraaf 11 toestaat dat de accountant in de schriftelijke opdrachtbevestiging slechts een 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 in paragraaf 6(b) zijn uiteengezet, kan de accountant het toch passend achten om de in paragraaf 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

A24 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen voor iedere entiteit verschillen. De informatie die in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de accountant is opgenomen, kan op Standaard 200 gebaseerd zijn¹⁷. De paragrafen 6(b) en 12 van deze Standaard handelen over de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management. Naast het opnemen van de op grond van paragraaf 10 vereiste aangelegenheden kan in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht worden verwezen naar bijvoorbeeld:

- uitwerking van de reikwijdte van de controle, met inbegrip van een verwijzing naar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, Standaarden, alsmede ethische en andere uitspraken van beroepsorganisaties waaraan de accountant zich houdt;
- de vorm van iedere andere communicatie van resultaten van de controleopdracht;
- de vereiste voor de accountant om kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met Standaard 701;¹⁸
- 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 gedetecteerd, zelfs wanneer de controle naar behoren 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 ook Par. A13);
- de verwachting dat het management toegang zal verlenen tot alle informatie waarvan het management zich bewust is dat deze relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een verwachting dat het management toegang tot informatie zal verlenen die relevant is voor toelichtingen;
- de overeenstemming van het management om aan de accountant tijdig in concept de financiële overzichten ter beschikking te stellen, inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen daarvan, verkregen binnen of buiten het grootboek en de subgrootboeken (inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen van toelichtingen) en de eventuele andere informatie¹⁹

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

¹⁷ Standaard 200, paragraaf 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9.

¹⁸ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

¹⁹ Zoals gedefinieerd in Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

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

- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over feiten die op de financiële overzichten van invloed kunnen zijn en waarvan het management kennis kan krijgen 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.

A25 Als van de accountant niet vereist is om kernpunten van de controle te communiceren, kan het behulpzaam zijn voor de accountant om een referentie te maken in de voorwaarden van de controleopdracht voor de mogelijkheid om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring en in sommige rechtsgebieden kan het noodzakelijk zijn voor de accountant om een referentie naar deze mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid hiervoor te behouden.

A26 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 bij bepaalde aspecten van de controle;
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- afspraken die met de eventuele voorgaande accountant moeten worden gemaakt in het geval van een initiële controle;
- een verwijzing naar en beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften die rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit adresseren;
- 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

A27 Wanneer de accountant van een moedermaatschappij ook de accountant van een groepsonderdeel is, kunnen de volgende factoren van invloed zijn op de beslissing of een aparte opdrachtbevestiging voor een controleopdracht naar het groepsonderdeel wordt gestuurd:

- de vraag wie de accountant van het groepsonderdeel aanstelt;
- de vraag of er over het groepsonderdeel een aparte controleverklaring wordt uitgebracht;
- wettelijke vereisten betreffende aanstellingen 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 bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven

(Zie Par. 11 en 12)

A28 Indien de accountant in de in de paragrafen A23 en A29 beschreven omstandigheden concludeert dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een

opdrachtbevestiging voor een controleopdracht wordt bij paragraaf 11 toch van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestiging van het management krijgt dat het erkent en begrijpt dat het de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig paragraaf 12 kan een dergelijke schriftelijke overeenkomst echter de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien dergelijke wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management vaststelt die in hun uitwerking gelijkwaardig zijn aan de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden. De beroepsorganisatie voor accountants, de organisatie die controlestandaarden vaststelt, 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 die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A29 Wet- of regelgeving die de werking van controles in de publieke sector regelt, stelt over het algemeen het aanstellen 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 de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn beschreven, kan de accountant in de publieke sector evenwel van oordeel zijn dat er voordelen verbonden zijn aan het verstrekken van een uitgebreidere opdrachtbevestiging voor een controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van paragraaf 11.

Doorlopende controles

(Zie Par. 13)

A30 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 krachtens wet- of regelgeving geldende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingsvereisten.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

(Zie Par. 14)

A31 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. Zoals vereist op grond van paragraaf 14 neemt de accountant de rechtvaardiging voor het verzoek in overweging, in het bijzonder de gevolgen van een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht.

A32 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.

A33 Een wijziging kan daarentegen 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 Par. 15)

A34 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, naast de aangelegenheden waarnaar in de bovenstaande paragrafen A31-A33 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging moet inschatten.

A35 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; het uit te voeren werk en de uit te brengen rapportage moeten echter zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht, zal de rapportering over de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

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

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving

(Zie Par. 18)

A36 In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, aanvullen met aanvullende vereisten die betrekking hebben op het opstellen van 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 bij wet- of regelgeving toelichtingen worden voorgeschreven naast die welke vereist zijn bij financiële verslaggevingstandaarden of wanneer bij wet- of regelgeving het scala wordt beperkt van de aanvaardbare keuzes die binnen de stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen worden gemaakt²⁰.

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving – Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn

(Zie Par. 19)

A37 Bij wet- of regelgeving kan worden voorgeschreven dat in de bewoordingen van het oordeel van de accountant de formuleringen 'vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave' of 'geeft een getrouw beeld' worden gehanteerd ingeval de accountant tot de conclusie komt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij wet- of regelgeving is voorgeschreven anders

²⁰ Standaard 700, paragraaf 15, omvat een vereiste met betrekking tot de evaluatie of de financiële overzichten adequaat verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of dit stelsel voorschrijven.

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 Par. 21).

De controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving

(Zie Par. 21)

A38 Overeenkomstig de Standaarden dient de accountant niet te vermelden dat de Standaarden zijn nageleefd, tenzij de accountant heeft voldaan aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle²¹. Wanneer de opmaak of de bewoordingen van de controleverklaring bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven in een vorm of in termen die significant verschillen van de vereisten van de Standaarden en de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, kan de accountant overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd. 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 is toegestaan om te vermelden dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A39 In de publieke sector kunnen er specifieke vereisten bestaan binnen de wetgeving die het controlemandaat regelt; van de accountant kan bijvoorbeeld worden vereist dat hij direct aan een minister, de wetgevende macht of het publiek rapporteert indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

21 Standaard 200, paragraaf 20.

Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht

Voor voorbeeldteksten van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

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

(Zie Par. A10)

Rechtsgebieden zonder organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen of zonder stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

- 1 Zoals in paragraaf A10 van deze Standaard is uitgelegd, bepaalt het management welk van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast wanneer een entiteit geregistreerd of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven. In dergelijke rechtsgebieden is het vaak vaste praktijk om de financiële verslaggevingstandaarden te gebruiken die door één van de in paragraaf A8 beschreven organisaties zijn vastgesteld.
- 2 Bij wijze van alternatief kunnen er in een bepaald rechtsgebied conventies inzake administratieve verwerking bestaan die algemeen worden beschouwd als het stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die worden opgesteld door bepaalde gespecificeerde entiteiten die in dat rechtsgebied actief zijn. Wanneer een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, wordt van de accountant op grond van paragraaf 6(a) van deze Standaard vereist dat hij vaststelt 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 in een bepaald rechtsgebied op brede schaal worden gehanteerd, is het mogelijk dat de beroepsorganisatie van accountants in dat rechtsgebied de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving namens de accountants heeft overwogen. Een andere mogelijkheid is dat de accountant de aanvaardbaarheid bepaalt door te overwegen of de conventies inzake administratieve verwerking kenmerken vertonen die aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving gewoonlijk hebben (Zie Par. 3), of door het vergelijken van de conventies inzake administratieve verwerking met de vereisten van een als aanvaardbaar beschouwd bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 4).
- 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, waarbij de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, relevant is voor de aard van de entiteit en het doel van de financiële overzichten. In het geval van een onderneming die de financiële overzichten voor algemene doeleinden opstelt, wordt relevantie bijvoorbeeld beoordeeld op basis van de informatie die noodzakelijk is om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers voor het nemen van economische beslissingen. In deze behoeften wordt gewoonlijk voorzien door het presenteren van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de onderneming;
 - b volledigheid, waarbij transacties en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen die op conclusies gebaseerd op de financiële overzichten van invloed zouden kunnen zijn, niet worden weggelaten;
 - c betrouwbaarheid, waarbij de in de financiële overzichten verstrekte informatie:
 - 1 indien van toepassing, de economische realiteit van gebeurtenissen en transactiestromen weerspiegelt en niet enkel de juridische vorm ervan; en
 - 2 resulteert in een redelijk consistente evaluatie, waardering, presentatie en toelichting, wanneer deze in soortgelijke omstandigheden wordt gebruikt;
 - d neutraliteit, waarbij deze ertoe bijdraagt dat de informatie in de financiële overzichten vrij is van tendentie;

- e begrijpelijkheid, waarbij de informatie in de financiële overzichten duidelijk en begrijpelijk is en niet het voorwerp uitmaakt van een significant verschillende interpretatie.
- 4 De accountant kan beslissen om de conventies inzake administratieve verwerking te vergelijken met de vereisten van een bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving dat als aanvaardbaar wordt beschouwd. Zo is het 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 speciaal voor dergelijke entiteiten is ontwikkeld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt. Wanneer de accountant een dergelijke vergelijking maakt en verschillen identificeert, worden bij de beslissing over de vraag of de bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste conventies inzake administratieve verwerking een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving vormen, ook de redenen voor de verschillen in aanmerking genomen, alsmede de vraag of het toepassen van de conventies inzake administratieve verwerking, 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 dat ontworpen is om aan individuele voorkeuren tegemoet te komen, is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden. Ook een compliance-stelsel is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving, tenzij het door opstellers en gebruikers in de betrokken rechtsgebieden algemeen wordt geaccepteerd.

220 Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van de opdrachtteams</i>	2-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstelling	11
Definities	12
Vereisten	13-41
<i>Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles</i>	13-15
<i>Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid</i>	16-21
<i>Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten</i>	22-24
<i>Middelen voor de opdracht</i>	25-28
<i>Uitvoering van de opdracht</i>	29-38
<i>Monitoring en herstel</i>	39
<i>Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit</i>	40
<i>Documentatie</i>	41
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A120
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van opdrachtteams</i>	A2-A14
<i>Definities</i>	A15-A27
<i>Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles</i>	A28-A37
<i>Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid</i>	A38-A48
<i>Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten</i>	A49-A58
<i>Middelen voor de opdracht</i>	A59-A79
<i>Uitvoering van de opdracht</i>	A80-A108
<i>Monitoring en herstel</i>	A109-A112
<i>Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit</i>	A113-A116
<i>Documentatie</i>	A117-A120

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau voor een controle van financiële overzichten en de daarmee verband houdende verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met de relevante ethische voorschriften (Zie Par. A1 en A38).

Het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van de opdrachtteams

- 2 De in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement vereist dat een accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor de uitvoering van controles of beoordelingen van financiële overzichten, voor overige assurance-opdrachten of voor aan assurance verwante opdrachten opzet, implementeert en in werking houdt, dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat: (Zie Par. A13 en A14)
 - a de accountantseenheid en haar personeel hun verantwoordelijkheden nakomen en opdrachten overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uitvoeren; en
 - b de door de accountantseenheid of de opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.¹
- 3 Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de Nederlandse wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement. (Zie Par. A2 en A3)
- 4 Het opdrachtteam, onder leiding van de opdrachtpartner, is in de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en door naleving aan de vereisten van deze Standaard, verantwoordelijk voor: (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
 - a het implementeren van de maatregelen van de accountantseenheid in respons op kwaliteitsrisico's (d.w.z. de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid) die van toepassing zijn op de controleopdracht met gebruikmaking van de informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd of van de accountantseenheid is verkregen;
 - b het, gelet op de aard en de omstandigheden van de controleopdracht, bepalen of op opdrachtniveau maatregelen moeten worden opgezet en geïmplementeerd die verder gaan dan die welke in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn vastgelegd; en
 - c het communiceren aan de accountantseenheid van informatie uit de controleopdracht, die op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid moet worden meegedeeld ter ondersteuning van de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.
- 5 Het naleven van de vereisten in andere Standaarden kan informatie opleveren die relevant is voor het kwaliteitsmanagement op het opdrachtniveau. (Zie Par. A12)
- 6 Het maatschappelijk belang is gediend met de consistente uitvoering van kwalitatief hoogwaardige controleopdrachten door voor elke opdracht de doelstelling van deze Standaard en andere Standaarden te bereiken. Een kwalitatief hoogwaardige controleopdracht wordt bereikt door de opdracht te plannen, uit te voeren en daarover te rapporteren in overeenstemming met professionele Standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. Het bereiken van de doelstellingen van deze stan-

1 Wta, artikel 18 en Bta, artikel 8 respectievelijk NVKS, artikel 4.

daarden en het naleven van de van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving houdt in dat professionele oordeelsvorming wordt toegepast en een professioneel-kritische instelling wordt uitgeoefend.

- 7 In overeenstemming met Standaard 200² wordt van het opdrachtteam vereist een controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en daarbij professionele oordeelsvorming toe te passen. Professionele oordeelsvorming wordt toegepast bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen om de kwaliteit te managen en te bereiken, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Een professioneel-kritische instelling ondersteunt de kwaliteit van de toegepaste oordeelsvorming door het opdrachtteam, en hierdoor de algehele effectiviteit van het opdrachtteam bij het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau. De passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kan blijken uit de handelingen en communicatie van het opdrachtteam. Dergelijke handelingen en communicatie kunnen specifieke stappen omvatten om belemmeringen te verminderen die de passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kunnen aantasten, zoals onbewuste tendentie of een beperking in middelen. (Zie Par. A33, A34, A35 en A36)

Schaalbaarheid

- 8 De vereisten van deze Standaard zijn bedoeld om te worden toegepast in de context van de aard en omstandigheden van elke controle. Bijvoorbeeld:
- a Wanneer een controle volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd, wat het geval kan zijn bij een controle van een minder complexe entiteit, zijn sommige vereisten in deze Standaard niet relevant omdat ze afhankelijk zijn van het betrokken zijn van andere leden van het opdrachtteam. (Zie: Par. A13 en A14)
 - b Wanneer een controle niet volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en de omstandigheden complexer zijn, kan de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van sommige werkzaamheden, taken of handelingen aan andere leden van het opdrachtteam toewijzen.

De verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

- 9 De opdrachtpartner blijft eindverantwoordelijk, en daardoor verantwoordelijk voor de naleving van de vereisten van deze Standaard. De term 'de opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor ...' wordt gebruikt voor die vereisten waarbij het de opdrachtpartner is toegestaan de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan passend opgeleide of volgende ervaren leden van het opdrachtteam. Voor andere vereisten is het in deze Standaard uitdrukkelijk de bedoeling dat het vereiste of de verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner wordt vervuld en dat de opdrachtpartner informatie kan verkrijgen van de accountantseenheid of andere leden van het opdrachtteam. (Zie: Par. A22, A23, A24 en A25)

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 11 De doelstelling van de accountant is het managen van de kwaliteit op opdrachtniveau om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat kwaliteit is bereikt, zodanig dat:
- a de accountant de eigen verantwoordelijkheden heeft vervuld en de controle heeft uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving; en
 - b de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

² Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragrafen 15, 16, A20, A21, A22, A23 en A24.

Definities

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
- a *opdrachtpartner* - partner of andere persoon aangesteld door de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichhoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
 - b *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* – objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die daaruit zijn getrokken, uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en afgerond op of voorafgaand aan de datum van de verklaring of het rapport.
 - c *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* – partner, een andere persoon binnen de accountants-eenheid of een externe persoon, die door de accountantseenheid is benoemd om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.
 - d *opdrachtteam* – alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige of interne auditors die directe ondersteuning op een opdracht verlenen. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24 en A25)
 - e *accountantseenheid* – *accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (Zie Par. A26)
 - f *netwerkonderdeel* - accountantseenheid of andere entiteit die behoort tot een netwerk.
 - g *netwerk* - grotere structuur: (Zie Par. A27)
 - i die gericht is op samenwerking; en
 - ii die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijk eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.
 - h *partner* – iedere persoon met bevoegdheid om namens de accountantseenheid verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
 - i *personeel* – partners en staf.
 - j *professionele standaarden* – Standaarden uit de NV COS en relevante ethische voorschriften.
 - k *relevante ethische voorschriften* – ethische voorschriften waaraan accountants onderworpen zijn bij het uitvoeren van de controleopdracht. Relevante ethische voorschriften bestaan gewoonlijk uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en, indien van toepassing, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met overige relevante vereisten die stringenter zijn.
 - l *maatregel (met betrekking tot een kwaliteitsmanagementsysteem)* - beleidslijnen of procedures die door de accountantseenheid zijn opgezet en worden geïmplementeerd om een of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren:
 - i beleidslijnen zijn uiteenzettingen over wat wel of niet moet worden gedaan een of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren. Dergelijke uiteenzettingen kunnen worden gedocumenteerd, expliciet worden gecommuniceerd of impliciet voortvloeien uit handelingen en besluiten.
 - ii procedures zijn handelingen om de beleidslijnen te implementeren.
 - m *staf* - andere professionals dan partners, waaronder eventuele deskundigen die in dienst zijn van de accountantseenheid.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles

- 13 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de controleopdracht, waaronder de verantwoordelijkheid voor het creëren van een omgeving voor de controleopdracht die de cultuur van de accountantseenheid en het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt. Daarbij dient de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en op passende wijze betrokken te zijn, zodat de opdrachtpartner de basis heeft om te bepalen of de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, gezien de aard en omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36 en A37)
- 14 Bij het creëren van de in paragraaf 13 beschreven omgeving dient de opdrachtpartner verantwoordelijkheid te nemen voor duidelijke, consistente en effectieve handelingen, die de commitment van de accountantseenheid aan kwaliteit weerspiegelen en voor het vaststellen en communiceren van het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam, waaronder het benadrukken: (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
 - a dat alle leden van het opdrachtteam verantwoordelijk zijn voor het bijdragen aan het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau;
 - b van het belang van beroepsethiek, waarden en houding voor de leden van het opdrachtteam;
 - c van het belang van open en robuuste communicatie binnen het opdrachtteam, en het ondersteunen van de mogelijkheid voor de leden van opdrachtteam om zonder vrees voor represailles bezorgdheid te uiten; en
 - d van het belang dat elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht een professioneel-kritische instelling uitoefent.
- 15 Indien de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen met betrekking tot een vereiste van deze Standaard toewijst aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner te ondersteunen bij het naleven van de vereisten van deze Standaard, dient de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid te blijven dragen voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de controleopdracht door middel van de aansturing van en het toezicht op deze leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie Par. 9 en A37)

Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid

- 16 De opdrachtpartner dient inzicht te hebben in de relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie Par. A38, A39, A40, A41, A42 en A48)
- 17 De opdrachtpartner dient er de verantwoordelijkheid voor te nemen dat andere leden van het opdrachtteam op de hoogte zijn gesteld van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en van de desbetreffende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, waaronder die welke inspelen op: (Zie Par. A23, A24 en A25, A40, A41, A42, A43 en A44)
 - a het identificeren van, evalueren van en inspelen op bedreigingen voor de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid;
 - b omstandigheden die kunnen leiden tot overtreding van relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid en de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van overtredingen; en

- c de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit.³
- 18 Indien aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat er een bedreiging bestaat voor de naleving van relevante ethische voorschriften, dient de opdrachtpartner de bedreiging te evalueren door de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid na te leven, gebruik te maken van relevante informatie van de accountantseenheid, het opdrachtteam of andere bronnen en passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A43 en A44)
- 19 De opdrachtpartner dient gedurende de gehele controleopdracht, door middel van waarneming en het verzoeken om de nodige inlichtingen alert te blijven op overtredingen van relevante ethische voorschriften of de desbetreffende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid door leden van het opdrachtteam. (Zie Par. A45)
- 20 Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, of uit andere bronnen aangelegenheden, die erop wijzen dat niet is voldaan aan de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht, onder de aandacht komen van de opdrachtpartner, dient deze in overleg met anderen binnen de accountantseenheid passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A46)
- 21 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring dient de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid te nemen voor het vaststellen of aan relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, is voldaan. (Zie Par. A38 en A47)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

- 22 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd en dat de conclusies die hierbij zijn getrokken passend zijn. (Zie Par. A49, A50, A51, A52 en A58)
- 23 De opdrachtpartner dient bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht in overeenstemming met de Standaarden en bij het naleven van de vereisten van deze Standaard rekening te houden met de informatie, die is verkregen bij het aanvaardings- en continueringsproces. (Zie Par. A53, A54, A55 en A56)
- 24 Indien het opdrachtteam zich bewust wordt van informatie die voor de accountantseenheid aanleiding had kunnen zijn om de controleopdracht te weigeren indien de accountantseenheid van deze informatie op de hoogte was geweest voor het accepteren of continueren van de cliëntrelatie of specifieke opdracht, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de nodige actie kunnen ondernemen. (Zie Par. A57)

Middelen voor de opdracht

- 25 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat er tijdig voldoende en passende middelen om de opdracht uit te voeren aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid en eventuele wijzigingen die zich tijdens de opdracht voordoen. (Zie Par. A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67, A68, A69, A70, A73, A74 en A79)
- 26 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de leden van het opdrachtteam en eventuele door de accountant ingeschakelde externe deskundigen en interne auditors die directe ondersteuning verlenen en geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren. (Zie Par. A62, A71, A72, A73 en A74)
- 27 Indien de opdrachtpartner als gevolg van het naleven van de vereisten in de paragrafen 25 en 26 vaststelt, dat de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende of ongeschikt zijn

3 Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.

in de omstandigheden van de controleopdracht, dient de opdrachtpartner passende maatregelen te nemen, waaronder het communiceren met geschikte personen over de noodzaak om aanvullende of alternatieve middelen voor de opdracht toe te wijzen of ter beschikking te stellen. (Zie Par. A75, A76, A77 en A78)

- 28 De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor een passend gebruik van de middelen die aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie Par. A63, A64, A65, A66, A67, A68 en A69)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en beoordeling

- 29 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede voor de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie Par. A80)
- 30 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling: (Zie Par. A81, A82, A83, A84, A85, A86, A87, A88, A89, A94, A95, A96 en A97)
- a worden gepland⁴ en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving; en
 - b inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die door de accountantseenheid aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking gesteld.
- 31 De opdrachtpartner dient de controledocumentatie op passende tijdstippen tijdens de controleopdracht te beoordelen, waaronder de controledocumentatie met betrekking tot: (Zie Par. A90, A91, A92 en A93)
- a significante aangelegenheden;⁵
 - b significante oordeelsvormingen, waaronder oordeelsvormingen die betrekking hebben op moeilijke of omstreden aangelegenheden die tijdens de controleopdracht zijn geïdentificeerd, en de getrokken conclusies; en
 - c andere aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner, relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.
- 32 Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner vast te stellen, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en een bespreking met het opdrachtteam, dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de getrokken conclusies en voor het afgeven van de controleverklaring. (Zie Par. A90, A91, A92, A93 en A94)
- 33 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, dient de opdrachtpartner de financiële overzichten en de controleverklaring te beoordelen, waaronder, indien van toepassing, de beschrijving van de kernpunten van de controle⁶ en de daarmee verband houdende controledocumentatie, om vast te stellen of de af te geven verklaring onder de gegeven omstandigheden passend zal zijn.⁷
- 34 De opdrachtpartner dient formele schriftelijke mededelingen aan het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichthoudende instanties te beoordelen voordat deze worden uitgebracht. (Zie Par. A98)

4 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 11.

5 Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

6 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

7 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* of Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

Consultatie

- 35 De opdrachtpartner dient: (Zie Par. A99, A100, A101 en A102)
- a verantwoordelijkheid te nemen dat het opdrachtteam consulteert over:
 - i moeilijke of omstreden aangelegenheden en aangelegenheden waarover de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid consultatie vereisen; en
 - ii andere aangelegenheden die naar het professionele oordeel van de opdrachtpartner, consultatie vereisen;
 - b vast te stellen dat leden van het opdrachtteam tijdens de controleopdracht passend hebben geconsulteerd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen op het passende niveau binnen of buiten de accountantseenheid;
 - c vast te stellen dat de aard en reikwijdte van een dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende conclusies zijn overeengekomen met de geconsulteerde partij; en
 - d vast te stellen dat de overeengekomen conclusies zijn geïmplementeerd.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 36 Voor controleopdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, dient de opdrachtpartner: (Zie Par. A103)
- a vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
 - b samen te werken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en andere leden van het opdrachtteam te informeren over hun verantwoordelijkheid om dit te doen;
 - c significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, waaronder aangelegenheden en oordeelsvormingen die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn geïdentificeerd, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
 - d de controleverklaring niet te dateren totdat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie Par. A104, A105 en A106)

Verschillen van mening

- 37 Indien er verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de personen die activiteiten uitvoeren binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, waaronder de geconsulteerde personen, dient het opdrachtteam de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het omgaan met en het oplossen van dergelijke verschillen van mening te volgen. (Zie Par. A107 en A108)
- 38 De opdrachtpartner dient:
- a de verantwoordelijkheid te nemen voor het behandelen en oplossen van verschillen van mening in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid;
 - b vast te stellen dat de getrokken conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd; en
 - c de controleverklaring niet te dateren totdat eventuele verschillen van mening zijn opgelost.

Monitoring en herstel

- 39 De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A109, A110, A111 en A112)
- a het verwerven van inzicht in de informatie uit het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid, zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid, waaronder, voor zover van toepassing, de informatie uit het monitoring- en herstelproces van het netwerk en tussen netwerkonderdelen;

- b het bepalen van de relevantie en het effect op de controleopdracht van de informatie zoals bedoeld in paragraaf 39(a) en het nemen van passende maatregelen; en
- c het gedurende de gehele controleopdracht alert blijven op informatie die relevant kan zijn voor het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid en dergelijke informatie te communiceren met de verantwoordelijken voor het proces.

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit

- 40 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring dient de opdrachtpartner vast te stellen dat de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid heeft genomen voor het managen en bereiken van de kwaliteit van de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner vast te stellen dat: (Zie Par. A113, A114, A115 en A116)
- a de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en passend is geweest, zodat de opdrachtpartner de basis heeft om vast te stellen dat de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn gezien de aard en omstandigheden van de opdracht; en
 - b bij het naleven van de vereisten van deze Standaard rekening is gehouden met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, eventuele wijzigingen daarin en de daarmee verband houdende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid.

Documentatie

- 41 Bij het toepassen van Standaard 230⁸ dient de accountant in de controledocumentatie het volgende op te nemen: (Zie Par. A117, A118, A119 en A120)
- a Geïdentificeerde aangelegenheden, relevante besprekingen met personeel en getrokken conclusies met betrekking tot:
 - i Het vervullen van verantwoordelijkheden met betrekking tot relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid.
 - ii Het aanvaarden en continueren van de cliëntrelatie en controleopdracht.
 - b De aard, reikwijdte en getrokken conclusies van tijdens de controleopdracht uitgevoerde consultaties alsmede de wijze waarop deze conclusies zijn geïmplementeerd.
 - c Indien de controleopdracht onderworpen is aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond op of voor de datum van de controleverklaring.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 Deze Standaard is van toepassing op alle controles van financiële overzichten, waaronder controles van financiële overzichten van een groep. Standaard 600⁹ behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op een controle van financiële overzichten van een groep en wanneer accountants van groepsonderdelen zijn betrokken. Standaard 600, zo nodig aangepast in de omstandigheden, kan ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten wanneer het opdrachtteam personen van een andere accountantseenheid omvat. Standaard 600 kan bijvoorbeeld nuttig zijn wanneer een dergelijke persoon wordt betrokken om op een afgelegen locatie aanwezig te zijn bij een fysieke

⁸ Standaard 230, paragrafen 8, 9, 10, 11 en A6.

⁹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

inventarisatie, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een shared service center.

Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van opdrachtteams

(Zie Par. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9)

- A2 De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement¹⁰ behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid voor het opzetten, implementeren en in werking houden van zijn systeem voor kwaliteitsmanagement.
- A3 Accountantseenheden en nationale vereisten kunnen verschillende terminologie of kaders gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

De verantwoordelijkheden van het opdrachtteam met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid

(Zie Par. 4)

- A4 Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau wordt ondersteund door het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau wordt geïnformeerd door de specifieke aard en omstandigheden van de controleopdracht. In overeenstemming met de in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement is de accountantseenheid verantwoordelijk voor het communiceren van informatie die het opdrachtteam in staat stelt hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het uitvoeren van opdrachten te begrijpen en uit te voeren. Dergelijke communicatie kan bijvoorbeeld beleidslijnen of procedures omvatten om in bepaalde situaties waarbij sprake is van complexe technische of ethische aangelegenheden te consulteren met aangewezen personen, of om door de accountantseenheid aangewezen deskundigen te betrekken bij specifieke opdrachten om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot bepaalde aangelegenheden (de accountantseenheid kan bijvoorbeeld specificeren dat door de accountantseenheid aangewezen kredietdeskundigen moeten worden betrokken bij de controle van voorzieningen voor verwachte kredietverliezen bij controles van financiële instellingen).
- A5 Maatregelen op het niveau van de accountantseenheid kunnen beleidslijnen of procedures omvatten die zijn opgesteld door een netwerk, of door andere accountantseenheden, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk. De vereisten van deze Standaard zijn gebaseerd op het uitgangspunt dat de accountantseenheid verantwoordelijk is voor het nemen van de noodzakelijke actie om de opdrachtteams in staat te stellen netwerkvereisten of netwerkdiensten te toe te passen of te gebruiken voor de controleopdracht (bijvoorbeeld een vereiste om een controlemethodologie te gebruiken die is ontwikkeld voor gebruik door een netwerkonderdeel). Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountants-eenheid verantwoordelijk is voor het bepalen hoe netwerkvereisten of netwerkdiensten relevant zijn voor, en in aanmerking worden genomen in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.
- A6 Sommige maatregelen op het niveau van de accountantseenheid om in te spelen op kwaliteitsrisico's worden niet uitgevoerd op opdrachtniveau, maar zijn niettemin relevant bij het naleven van de vereisten van deze Standaard. Maatregelen op het niveau van de accountantseenheid waarop het opdrachtteam mogelijk kan vertrouwen bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard zijn bijvoorbeeld:
- personeelswerving en professionele opleidingsprocessen;
 - de informatietechnologie (IT)-applicaties die de monitoring van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid ondersteunen;
 - het ontwikkelen van IT-applicaties die de acceptatie en continuïteit van clientrelaties en controleopdrachten ondersteunen; en
 - de ontwikkeling van controlemethodologieën en gerelateerde implementatiehulpmiddelen en leidraden.

¹⁰ De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement omvat de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen.

- A7 Vanwege de specifieke aard en omstandigheden van elke controleopdracht en veranderingen die zich tijdens de controleopdracht kunnen voordoen, kan een accountantseenheid niet alle kwaliteitsrisico's identificeren die zich op opdrachtniveau kunnen voordoen of alle relevante en passende maatregelen uitzetten. Dienovereenkomstig past het opdrachtteam professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of het op opdrachtniveau maatregelen, die verder gaan dan die welke in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn uiteengezet, moet opzetten en implementeren om de doelstelling van deze Standaard te bereiken.¹¹
- A8 De bepaling door het opdrachtteam of maatregelen op opdrachtniveau noodzakelijk zijn (en, zo ja, wat die maatregelen zijn) wordt beïnvloed door de vereisten van deze Standaard, het inzicht van het opdrachtteam in de aard en omstandigheden van de opdracht en eventuele wijzigingen tijdens de controleopdracht. Tijdens de opdracht kunnen zich bijvoorbeeld onverwachte omstandigheden voordoen die ertoe kunnen leiden dat de opdrachtpartner verzoekt om de inzet van personeel met passende ervaring in aanvulling op het oorspronkelijk toegewezen of ter beschikking gestelde personeel.
- A9 De verhouding tussen de inspanningen van het opdrachtteam om de vereisten van deze Standaard na te leven (d.w.z. tussen het implementeren van de maatregelen van de accountantseenheid en het opzetten en implementeren van opdrachtspecifieke maatregelen die verder gaan dan die welke uiteengezet zijn in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid) kan variëren. De accountantseenheid kan bijvoorbeeld een controleprogramma opzetten dat kan worden gebruikt in omstandigheden die van toepassing zijn op de controleopdracht (bijvoorbeeld een sectorspecifiek controleprogramma). Behalve het bepalen van de timing en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, is het mogelijk dat er weinig of geen behoefte is aan het toevoegen van aanvullende controlewerkzaamheden aan het controleprogramma op opdrachtniveau. Ook kunnen de handelingen van het opdrachtteam bij het naleven van de opdrachtvereisten van deze Standaard meer gericht zijn op het opzetten en implementeren van maatregelen op opdrachtniveau om met de specifieke aard en omstandigheden van de opdracht om te gaan (bijv. het plannen en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die niet door de controleprogramma's van de accountantseenheid worden overwogen).
- A10 Gewoonlijk kan het opdrachtteam bij het naleven van de vereisten van deze Standaard vertrouwen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, tenzij:
- het inzicht in of de praktische ervaring van het opdrachtteam aangeeft dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid niet effectief op de aard en omstandigheden van de opdracht zullen inspelen; of
 - informatie verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures iets anders suggereert (bijv. informatie verstrekt door de monitoringactiviteiten van de accountantseenheid, externe inspecties of andere relevante bronnen, geeft aan dat de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid niet effectief werken).
- A11 Indien de opdrachtpartner zich ervan bewust wordt (waaronder door te zijn geïnformeerd door andere leden van het opdrachtteam) dat de maatregelen van de accountantseenheid op kwaliteitsrisico's niet effectief zijn in de context van de specifieke opdracht, of de opdrachtpartner niet in staat is om te vertrouwen op de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, deelt de opdrachtpartner dergelijke informatie onverwijld mee aan de accountantseenheid in overeenstemming met alinea 39(c), aangezien dergelijke informatie relevant is voor het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid. Als een lid van het opdrachtteam bijvoorbeeld vaststelt dat een controlesoftwareprogramma een zwakke plek in de beveiliging heeft, zorgt de tijdige communicatie van dergelijke informatie aan het passende personeel van de accountantseenheid ervoor om stappen te ondernemen om het controleprogramma bij te werken en opnieuw uit te geven. Zie ook paragraaf A70 met betrekking tot voldoende en passende middelen.

¹¹ Standaard 200 vereist van de accountant om professionele oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten.

Informatie die relevant is voor kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 6)

- A12 Het naleven van de vereisten van andere Standaarden kan informatie opleveren die relevant is voor kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Het inzicht in de entiteit en haar omgeving dat op grond van Standaard 315¹² moet worden verkregen, verschaft bijvoorbeeld informatie die relevant kan zijn om de vereisten van deze Standaard na te leven. Dergelijke informatie kan relevant zijn voor het bepalen van:
- de aard van de middelen die moeten worden ingezet voor specifieke controlegebieden, zoals het inzetten van teamleden die over passende ervaring beschikken op gebieden met een hoog risico, of de betrokkenheid van deskundigen om complexe aangelegenheden te behandelen;
 - de hoeveelheid middelen die moet worden toegewezen aan specifieke controlegebieden, zoals het aantal teamleden dat is toegewezen om de fysieke inventarisatie op meerdere locaties bij te wonen;
 - de aard, timing en omvang van de beoordeling van de werkzaamheden die door de leden van het team is uitgevoerd op basis van de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang; of
 - de toewijzing van de gebudgetteerde controle-uren, waaronder de toewijzing van meer tijd en de tijd van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan die gebieden waar er meer risico's op een afwijking van materieel belang zijn of de geïdentificeerde risico's als hoger worden ingeschat.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 2 en 8)

- A13 In een kleinere accountantseenheid kunnen de beleidslijnen of procedures van deze accountantseenheid een opdrachtpartner aanwijzen, namens de accountantseenheid, om veel van de maatregelen op de kwaliteitsrisico's van de accountantseenheid op te zetten, aangezien dit een effectievere benadering kan zijn voor het opzetten en implementeren van maatregelen als onderdeel van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. Bovendien kunnen de beleidslijnen of de procedures van een kleinere accountantseenheid minder formeel zijn. In een zeer kleine accountantseenheid met een relatief klein aantal controleopdrachten, kan deze bijvoorbeeld bepalen dat het niet nodig is om een accountantseenheidbreed systeem op te zetten om de onafhankelijkheid te monitoren, en dat de onafhankelijkheid op het individuele opdrachtniveau de individuele opdracht wordt gemonitord door de opdrachtpartner.
- A14 De vereisten met betrekking tot de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden van andere leden van het opdrachtteam zijn alleen relevant als het om andere leden van het opdrachtteam gaat dan de opdrachtpartner.

Definities

Opdrachtteam

(Zie Par. 12(d))

- A15 Het opdrachtteam kan op verschillende manieren zijn georganiseerd. Leden van het opdrachtteam kunnen zich bijvoorbeeld samen of op verschillende geografische locaties bevinden en kunnen in groepen zijn georganiseerd op basis van de activiteit die ze uitvoeren. Ongeacht hoe het opdrachtteam is georganiseerd, is elke persoon die controlewerkzaamheden uitvoert¹³ voor een controleopdracht lid van het opdrachtteam.

¹² Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

¹³ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A10.

- A16 De definitie van een opdrachtteam richt zich op personen die controlewerkzaamheden uitvoeren voor de controleopdracht. Controle-informatie, die nodig is om het oordeel en de controleverklaring van de accountant te onderbouwen, wordt voornamelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die tijdens de controle zijn uitgevoerd.¹⁴ Controlewerkzaamheden omvatten risico-inschattingswerkzaamheden¹⁵ en verdere controlewerkzaamheden.¹⁶ Zoals uitgelegd in Standaard 500, omvatten controlewerkzaamheden inspectie, waarneming, externe bevestiging, herberekening, het opnieuw uitvoeren, cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen, vaak uitgevoerd in een bepaalde combinatie.¹⁷ Andere Standaarden kunnen ook specifieke werkzaamheden bevatten om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld Standaard 520.¹⁸
- A17 In de opdrachtteams is personeel opgenomen en kunnen ook andere personen zijn opgenomen die controlewerkzaamheden uitvoeren die afkomstig zijn van:
- a een netwerkonderdeel; of
 - b een accountantseenheid die geen netwerkonderdeel is, of een andere dienstverlener. Een persoon van een andere accountantseenheid kan bijvoorbeeld controlewerkzaamheden uitvoeren op de financiële informatie van een groepsonderdeel in een controleopdracht van een groep, op een afgelegen locatie een fysieke inventarisatie bijwonen of fysieke vaste activa inspecteren.
- A18 In de opdrachtteams kunnen ook personen zijn opgenomen van service delivery centers die controlewerkzaamheden uitvoeren. Er kan bijvoorbeeld worden bepaald dat specifieke taken die repetitief of gespecialiseerd van aard zijn, worden uitgevoerd door een groep passend opgeleid personeel en in het opdrachtteam zijn daarom dergelijke personen opgenomen. Service delivery centers kunnen worden opgericht door de accountantseenheid, het netwerk of door andere accountantseenheden, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk. Een gecentraliseerde functie kan bijvoorbeeld worden gebruikt om externe bevestigingswerkzaamheden te faciliteren.
- A19 In opdrachtteams kunnen personen zijn opgenomen met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van verslaggeving of controle, die controlewerkzaamheden uitvoeren op de controleopdracht, bijvoorbeeld personen met expertise in de administratieve verwerking van inkomstenbelastingen, of in het analyseren van complexe informatie die door geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken geproduceerd is, met als doel ongewone of onverwachte verbanden te identificeren. Een persoon is geen lid van het opdrachtteam als de betrokkenheid van die persoon bij de opdracht beperkt is tot consultatie. Consultatie komt aan de orde in de paragrafen 35 en A99, A100, A101 en A102.
- A20 Indien de controleopdracht wordt onderworpen aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en alle andere personen die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren geen lid van het opdrachtteam. Voor dergelijke personen kunnen specifieke onafhankelijkheidsvoorschriften gelden.
- A21 Een interne auditor die directe ondersteuning verleent, en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige van wie de werkzaamheden bij de opdracht worden gebruikt, zijn geen lid van het opdrachtteam¹⁹. Standaard 610 en Standaard 620 verschaffen vereisten en leidraden voor de accountant respectievelijk bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors in de hoedanigheid van directe ondersteuning of bij het gebruikmaken van werkzaamheden van een externe deskundige. *Standaard 610 erkent ook dat het voor de accountant verboden kan zijn door wet- en regelgeving om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditors. Daarom is het gebruik van directe ondersteuning beperkt tot situaties waar dit is toegestaan. Standaard 620 definieert het begrip 'door de accountant ingeschakelde deskundige'.*

14 Standaard 200, paragraaf A30.

15 Standaard 315 verschaft vereisten met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden.

16 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, verschaft vereisten met betrekking tot verdere controlewerkzaamheden, inclusief toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte werkzaamheden.

17 Standaard 500, paragrafen A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24 en A25.

18 Standaard 520, *Cijferanalyses*.

19 Zie Standaard 620, paragrafen 12 en 13 en Standaard 610, paragrafen 21, 22, 23, 24 en 25.

De naleving van deze Standaarden vereist dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een interne auditor die directe ondersteuning biedt en dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.

A21A Indien joint auditors de controle uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtpartner' en 'het opdrachtteam' voor de toepassing van de Standaarden. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert.

De verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

(Zie Par. 9, 12(d))

A22 Wanneer deze Standaard uitdrukkelijk beoogt dat een vereiste of verantwoordelijkheid wordt vervuld door de opdrachtpartner, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie van de accountants-eenheid of andere leden van het opdrachtteam verkrijgt om aan het vereiste te voldoen (bijv. informatie om de vereiste beslissing te nemen of oordeelsvorming toe te passen). Van de opdrachtpartner wordt bijvoorbeeld vereist om vast te stellen dat leden van het opdrachtteam gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren. Om een oordeel te kunnen vormen over de vraag of de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam passend zijn, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie gebruikt die is verkregen door het opdrachtteam of uit het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.

De toepassing van beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid door leden van het opdrachtteam

(Zie Par. 9, 12(d),17)

A23 Binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid zijn leden van het opdrachtteam van de accountantseenheid verantwoordelijk voor het implementeren van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid die van toepassing zijn op de controleopdracht. Aangezien leden van het opdrachtteam van een andere accountantseenheid geen partners of medewerkers van de accountantseenheid van de opdrachtpartner zijn, zijn zij mogelijk niet onderworpen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid. Verder is het mogelijk dat de beleidslijnen of de procedures van een andere accountantseenheid niet vergelijkbaar zijn met die van de accountantseenheid van de opdrachtpartner. Beleidslijnen of procedures met betrekking tot aansturing, toezicht en beoordeling kunnen bijvoorbeeld verschillen, met name wanneer de andere accountantseenheid zich in een rechtsgebied bevindt met een ander rechtstelsel, een andere taal of cultuur dan dat van de accountantseenheid van de opdrachtpartner. Dienovereenkomstig, indien in het opdrachtteam personen zijn opgenomen die afkomstig zijn van een andere accountantseenheid, kan het nodig zijn dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere handelingen onderneemt om de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de werkzaamheden van die personen te implementeren.

A24 In het bijzonder kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere handelingen onderneemt dan die handelingen die van toepassing zijn op het personeel, bij het verwerven van inzicht in de vraag of een persoon van een andere accountantseenheid:

- De passende competentie en capaciteiten heeft om de controleopdracht uit te voeren. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de wervings- en opleidingsprocessen van de accountantseenheid en daarom kan in de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid worden vermeld dat deze vaststelling kan worden gedaan door middel van andere handelingen, zoals het verkrijgen van informatie van de andere accountantseenheid of van een vergunningverlenende of registratie-instantie. Paragrafen 26 en A59-A64 van Standaard 600 bevatten

leidraden voor het verwerven van inzicht in de competentie en capaciteiten van accountants van groepsonderdelen.

- De ethische voorschriften die relevant zijn voor de controleopdracht op groepsniveau begrijpt. De persoon zou bijvoorbeeld niet worden onderworpen aan de opleiding van de accountantseenheid met betrekking tot de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid voor relevante ethische voorschriften. In de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kan worden vermeld dat dit inzicht wordt verkregen door andere handelingen, zoals het verstrekken aan de persoon van informatie, handleidingen of leidraden die de bepalingen van de relevante ethische voorschriften bevatten die van toepassing zijn op de controleopdracht.
- De onafhankelijkheid zal bevestigen. Personen die geen personeel zijn, zijn bijvoorbeeld mogelijk niet in staat om onafhankelijkheidsverklaringen rechtstreeks in de onafhankelijkheidssystemen van de accountantseenheid in te vullen. In de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kan worden vermeld dat dergelijke personen op andere manieren, bijvoorbeeld door schriftelijke bevestiging, bewijs kunnen leveren van hun onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht.

A25 Indien de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid vereisen dat in bepaalde omstandigheden specifieke activiteiten worden ondernomen (bijv. consultatie over een bepaalde aangelegenheid), kan het nodig zijn dat de gerelateerde beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid worden gecommuniceerd aan personen die geen personeel zijn. Dergelijke personen zijn dan in staat de opdrachtpartner te waarschuwen indien de omstandigheid zich voordoet, en dit stelt de opdrachtpartner in staat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid na te leven. Bijvoorbeeld, in een groepscontroleopdracht, indien een accountant van een groepsonderdeel controlewerkzaamheden uitvoert op de financiële informatie van een groepsonderdeel en een moeilijke of omstreden aangelegenheid identificeert die relevant is voor de financiële overzichten van de groep en die onderworpen is aan consultatie²⁰ onder de beleidslijnen of procedures van de accountant van de groep, is de accountant van een groepsonderdeel in staat de groepsaccountant hierover te waarschuwen.

A26 (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A27 (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles

(Zie Par. 13, 14 en 15)

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit

A28 De accountantseenheid kan kwaliteitsdoelstellingen vaststellen die betrekking hebben op de governance en het leiderschap van de accountantseenheid die de opzet, de implementatie en de werking van het systeem van kwaliteitsmanagement ondersteunen. De verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van kwaliteit wordt ondersteund door een cultuur van de accountantseenheid die blijk geeft van commitment aan kwaliteit. Bij het inspelen op de vereisten in paragrafen 13 en 14 van deze Standaard kan de opdrachtpartner rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam en deze communicatie versterken door persoonlijk gedrag en handelingen (bijv. door voorbeeldgedrag van de leiding). Een cultuur die blijk geeft van commitment aan kwaliteit wordt verder gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam, aangezien zij het verwachte gedrag vertonen bij het uitvoeren van de opdracht.

²⁰ Zie paragraaf 35.

Schaalbaarheid

A29 De aard en omvang van de handelingen van de opdrachtpartner om de commitment van de accountantseenheid aan kwaliteit te laten zien, kunnen afhankelijk zijn van een verscheidenheid aan factoren, waaronder de omvang, structuur, geografische spreiding en complexiteit van de accountantseenheid en het opdrachtteam, en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Met een kleiner opdrachtteam met weinig leden, kan het beïnvloeden van de gewenste cultuur door directe interactie en gedrag voldoende zijn, terwijl voor een groter opdrachtteam dat verspreid is over veel locaties, formelere communicatie nodig kan zijn.

Voldoende en passende betrokkenheid

A30 Voldoende en op gepaste wijze betrokken zijn gedurende de gehele controleopdracht kan de opdrachtpartner op verschillende manieren laten blijken, waaronder:

- het nemen van verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, en de beoordeling van hun werkzaamheden om de vereisten van deze Standaard na te leven; en
- het variëren van de aard, timing en omvang van een dergelijke aansturing, toezicht en beoordeling in de context van de aard en omstandigheden van de opdracht.

Communicatie

A31 Communicatie is het middel waarmee het opdrachtteam tijdig relevante informatie deelt om de vereisten van deze Standaard na te leven, en zo bij te dragen aan het bereiken van kwaliteit van de controleopdracht. Communicatie kan plaatsvinden tussen of met leden van het opdrachtteam, of met:

- a de accountantseenheid (bijv. personen die activiteiten uitvoeren binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, waaronder degenen die de uiteindelijke of operationele verantwoordelijkheid hebben gekregen voor het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid);
- b anderen die bij de controle betrokken zijn (bijv. interne auditors die directe ondersteuning verlenen²¹ of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige²²); en
- c partijen die buiten de accountantseenheid staan (bijv. het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichhoudende instanties).

A32 De aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen van invloed zijn op de beslissingen van de opdrachtpartner met betrekking tot de inzet van de passende middelen voor effectieve communicatie met de leden van het opdrachtteam. Ter ondersteuning van passend(e) aansturing, toezicht en beoordeling kan de accountantseenheid bijvoorbeeld IT-applicaties gebruiken om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te faciliteren wanneer zij werkzaamheden uitvoeren op verschillende geografische locaties.

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 7)

A33 De opdrachtpartner is verantwoordelijk om het belang te benadrukken dat elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht een professioneel-kritische instelling uitoefent. Omstandigheden die inherent zijn aan sommige controleopdrachten kunnen druk uitoefenen op het opdrachtteam die de passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kan belemmeren bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. Dienovereenkomstig moet het opdrachtteam bij het ontwikkelen van de algehele controlestrategie in overeenstemming met Standaard 300 mogelijk overwegen of dergelijke omstandigheden in de con-

21 Zie Standaard 610, paragraaf A41.

22 Zie Standaard 620, paragrafen 11(c) en A30.

troleopdracht bestaan en, zo ja, welke acties de accountantseenheid of het opdrachtteam mogelijk moeten ondernemen om dergelijke belemmeringen te mitigeren.

- A34 Belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau kunnen inhouden, maar zijn niet beperkt tot:
- Budgetbeperkingen, die het gebruik van voldoende ervaren of technisch gekwalificeerde middelen, waaronder deskundigen, kunnen ontmoedigen voor controles van entiteiten waar technische deskundigheid of gespecialiseerde vaardigheden nodig zijn voor een effectief begrip en inschatting van en inspelen op risico's en geïnformeerde vraagstelling aan het management.
 - Strakke deadlines, die een negatief effect kunnen hebben op het gedrag van zowel degenen die de werkzaamheden uitvoeren als degenen die aansturen, toezicht houden en beoordelen. Externe tijdsdruk kan bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan het effectief analyseren van complexe informatie.
 - Gebrek aan samenwerking of onnodige druk opgelegd door het management, hetgeen een negatief effect kan hebben op het vermogen van het opdrachtteam om complexe of omstreden kwesties op te lossen.
 - Onvoldoende begrip van de entiteit en haar omgeving, haar systeem van interne beheersing en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat het vermogen van het opdrachtteam kan beperken bij het toepassen van passende oordeelsvormingen en een geïnformeerde vraagstelling van de beweringen van het management.
 - Moeilijkheden bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen, die ertoe kunnen leiden dat de selectie van bronnen van controle-informatie door het opdrachtteam tendenties vertoont en dat het opdrachtteam controle-informatie zoekt bij bronnen die gemakkelijker toegankelijk zijn.
 - Overmatig vertrouwen op geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, wat ertoe kan leiden dat het opdrachtteam controle-informatie niet kritisch beoordeelt.
- A35 Onbewuste of bewuste tendentie van de accountant kan de professionele oordeelsvormingen van het opdrachtteam beïnvloeden, bijvoorbeeld bij de opzet en uitvoering van controlewerkzaamheden, of de evaluatie van controle-informatie. Voorbeelden van onbewuste tendentie van de accountant, die een belemmering kunnen vormen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling, en daarmee de redelijkheid van de professionele oordeelsvormingen, die door het opdrachtteam zijn toegepast bij het naleven van de vereisten van deze Standaard, kunnen zijn:
- Tendentie omtrent beschikbaarheid, wat de neiging is om meer gewicht te hechten aan gebeurtenissen of ervaringen, die direct in je opkomen of direct beschikbaar zijn dan aan gebeurtenissen of ervaringen die dat niet zijn.
 - Tendentie omtrent bevestiging, een neiging om meer gewicht te hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt dan informatie die die overtuiging tegensprekt of in twijfel trekt.
 - Groepsdenken, een neiging om als groep te denken of beslissingen te nemen, wat creativiteit of individuele verantwoordelijkheid ontmoedigt.
 - Tendentie omtrent overmoedigheid, wat een neiging is om het eigen vermogen om nauwkeurige inschattingen te maken van risico's of andere oordelen of beslissingen te overschatten.
 - Tendentie omtrent verankering, een neiging om een eerste stukje informatie te gebruiken als een anker waartegen opvolgende informatie onvoldoende wordt beoordeeld.
 - Tendentie omtrent automatisering, een neiging om de voorkeur te geven aan output die wordt gegenereerd door geautomatiseerde systemen, zelfs wanneer menselijke redeneringen of tegenstrijdige informatie vragen doen rijzen over de vraag of dergelijke output betrouwbaar is of geschikt is voor het beoogde doel.
- A36 Mogelijke acties, die het opdrachtteam kan ondernemen om belemmeringen voor het toepassen van professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau te mitigeren, kunnen zijn:

- Alert blijven op veranderingen in de aard of omstandigheden van de controleopdracht die aanvullende of andere middelen voor de opdracht noodzakelijk maken, en verzoeken bij die personen binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk zijn voor het toewijzen van middelen aan de opdracht om aanvullende of andere middelen.
- Het opdrachtteam expliciet waarschuwen voor gevallen of situaties waarin de kwetsbaarheid voor onbewuste of bewuste vooringenomenheden van de accountant groter kan zijn (bijv. gebieden die meer oordeelsvorming vereisen) en het belang benadrukken van het inwinnen van advies van meer ervaren leden van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden.
- Wijziging van de samenstelling van het opdrachtteam, bijvoorbeeld door te verzoeken dat meer ervaren personen met meer vaardigheden of kennis of specifieke deskundigheid aan de opdracht worden toegewezen.
- Het betrekken van meer ervaren leden van het opdrachtteam bij het omgaan met leden van het management met wie de interactie moeilijk of uitdagend is.
- Het betrekken van leden van het opdrachtteam met gespecialiseerde vaardigheden en kennis of van een door de accountant ingeschakelde deskundige om het opdrachtteam te helpen bij complexe of subjectieve controlegebieden.
- De aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht of de beoordeling wijzigen door meer ervaren leden van het opdrachtteam te betrekken, meer persoonlijk toezicht op frequentere basis of meer diepgaande beoordelingen van bepaalde werkdocumenten voor:
 - complexe of subjectieve onderdelen van de controle;
 - gebieden die risico's opleveren voor het bereiken van kwaliteit op de controleopdracht;
 - gebieden met een frauderisico; en
 - vastgestelde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
- Het stellen van verwachtingen voor:
 - minder ervaren leden van het opdrachtteam om regelmatig en tijdig advies in te winnen bij meer ervaren leden van het opdrachtteam of de opdrachtpartner; en
 - meer ervaren leden van het opdrachtteam om gedurende de gehele controleopdracht beschikbaar te zijn voor minder ervaren leden van het opdrachtteam en om positief en tijdig te reageren op hun inzichten, verzoeken om advies of assistentie.
- Communiceren met de met governance belaste personen wanneer het management on gepaste druk uitoefent of het opdrachtteam moeilijkheden ondervindt bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie kan worden gevraagd.

Het toewijzen van werkzaamheden, taken of handelingen aan andere leden van het opdrachtteam
(Zie Par. 15)

- A37 Voldoende en passend betrokken zijn gedurende de gehele controleopdracht wanneer procedures, taken of handelingen zijn toegewezen aan andere leden van het opdrachtteam, kan de opdrachtpartner op verschillende manieren laten blijken, waaronder:
- Toegewezen personen informeren over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de opgedragen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en om alle andere noodzakelijke instructies en relevante informatie te verstrekken.
 - De aansturing van en toezicht houden op de toegewezen personen.
 - De beoordeling van de werkzaamheden van de toegewezen personen om de bereikte conclusies te evalueren, in aanvulling op de vereisten in paragrafen 29, 30, 31, 32, 33 en 34.

Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid

(Zie Par. 16, 17, 18, 19, 20 en 21)

Relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 1, 16, 17, 18, 19, 20 en 21)

- A38 Standaard 200²³ vereist dat de accountant relevante ethische voorschriften voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, naleeft. Relevante ethische voorschriften kunnen variëren afhankelijk van de aard en omstandigheden van de opdracht. Zo kunnen bepaalde voorschriften inzake onafhankelijkheid alleen van toepassing zijn bij het uitvoeren van controles van organisaties van openbaar belang of van andere beursgenoteerde ondernemingen. Standaard 600 bevat aanvullende vereisten en leidraden ten opzichte van deze Standaard met betrekking tot communicatie over relevante ethische voorschriften met accountants van groepsonderdelen.
- A39 Op basis van de aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen bepaalde wet- en regelgeving of aspecten van relevante ethische voorschriften, zoals die met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving, relevant zijn voor de opdracht, bijvoorbeeld wet- en regelgeving met betrekking tot witwassen, corruptie of omkoping.
- A40 Het informatiesysteem van de accountantseenheid en de door deze ter beschikking gestelde middelen kunnen het opdrachtteam helpen bij het begrijpen en vervullen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. De accountants-eenheid kan bijvoorbeeld:
- De onafhankelijkheidsvoorschriften communiceren aan de opdrachtteams.
 - Training geven aan opdrachtteams over relevante ethische voorschriften.
 - Handleidingen en gidsen opstellen (d.w.z. intellectuele bronnen) met daarin de bepalingen van de relevante ethische voorschriften en leidraden over hoe deze worden toegepast in de aard en omstandigheden van de accountantseenheid en haar opdrachten.
 - Personeel aanwijzen om de naleving van relevante ethische voorschriften te managen en te monitoren (bijvoorbeeld, de in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist dat de accountantseenheid jaarlijks ten minste een gedocumenteerde bevestiging verkrijgt van de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften van de externe accountants waarvan vereist is op grond van de relevante ethische voorschriften onafhankelijk te zijn) of consultatie bieden over aangelegenheden die verband houden met relevante ethische voorschriften.
 - Het vaststellen van beleidslijnen of procedures voor opdrachtteamleden om relevante en betrouwbare informatie te communiceren aan passende partijen binnen de accountantseenheid of aan de opdrachtpartner, zoals beleidslijnen of procedures voor opdrachtteams om:
 - Informatie te communiceren over opdrachten van cliënten en de reikwijdte van diensten, waaronder niet-assurancediensten, om de accountantseenheid in staat te stellen bedreigingen voor de onafhankelijkheid te identificeren tijdens de opdrachtperiode en tijdens de periode waarop het onderzoeksobject betrekking heeft.
 - Omstandigheden en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid te communiceren, zodat de accountantseenheid kan evalueren of de bedreiging van aanvaardbaar niveau is, en indien niet, passende maatregelen kan treffen om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau kan terugbrengen.
 - Eventuele overtredingen van de relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, onmiddellijk te communiceren.

23 Standaard 200, paragrafen 14 en A16, A17, A18 en A19.

- A41 De opdrachtpartner kan rekening houden met de informatie, communicatie en middelen zoals beschreven in paragraaf A40 bij het bepalen of de opdrachtpartner kan vertrouwen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid bij het naleven van de relevante ethische voorschriften.
- A42 Open en robuuste communicatie tussen de leden van het opdrachtteam over relevante ethische voorschriften kan ook helpen bij:
- het vestigen van de aandacht van leden van het opdrachtteam op relevante ethische voorschriften die van bijzonder belang kunnen zijn voor de controleopdracht; en
 - het op de hoogte blijven houden van de opdrachtpartner van aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van het opdrachtteam en het door het opdrachtteam voldoen aan relevante ethische voorschriften en de daarmee verband houdende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid.

Identificeren en evalueren van bedreigingen voor de naleving van relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 17 en 18)

- A43 In overeenstemming met in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement speelt de accountantseenheid in op de kwaliteitsrisico's met betrekking tot relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid voor leden van het opdrachtteam, onder meer door beleidslijnen of procedures voor het identificeren van, evalueren van en inspelen op bedreigingen voor de naleving van de relevante ethische voorschriften.
- A44 Relevante ethische voorschriften kunnen bepalingen bevatten over de identificatie en evaluatie van bedreigingen en hoe daarmee om te gaan. Zo volgt uit de VGBA dat er een bedreiging uit eigenbelang kan ontstaan voor de naleving van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, als het voor een controleopdracht opgegeven honorarium zo laag is dat het moeilijk kan zijn om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden.²⁴

Overtredingen van relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 19)

- A45 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid beleidslijnen of procedures vaststelt voor het identificeren, communiceren, evalueren en rapporteren van eventuele overtredingen van relevante ethische voorschriften en om tijdig passend te reageren op de oorzaken en gevolgen van de overtredingen.

Passende maatregelen nemen
(Zie Par. 20)

- A46 Passende maatregelen kunnen bijvoorbeeld zijn:
- Het volgen van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid met betrekking tot overtredingen van relevante ethische voorschriften, waaronder het communiceren met of consulteren van passende personen zodat passende maatregelen kunnen worden genomen, waaronder indien van toepassing, disciplinaire maatregelen.
 - Het communiceren met de met governance belaste personen.
 - Het communiceren met regelgevende of toezichhoudende instanties of beroepsorganisaties. In sommige omstandigheden kan communicatie met regelgevende of toezichhoudende instanties vereist zijn door wet- en regelgeving.
 - Juridisch advies inwinnen.
 - Teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

24 NBA-handreiking 30 *Voorbeelden toepassing van de VGBA*, hoofdstuk 3.

*Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring**(Zie Par. 21)*

- A47 Standaard 700 vereist dat de accountant in de controleverklaring vermeldt onafhankelijk te zijn van de entiteit in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften met betrekking tot de controle en dat de accountant heeft voldaan aan de andere ethische verantwoordelijkheden van de accountant in overeenstemming met deze vereisten.²⁵ Het uitvoeren van de werkzaamheden vereist door de paragrafen 16-21 van deze Standaard vormt de basis voor deze vermeldingen in de controleverklaring.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A48 Wettelijke maatregelen kunnen waarborgen bieden voor de onafhankelijkheid van accountants uit de publieke sector. Het is evenwel mogelijk dat accountants of accountantseenheden die namens de externe accountant, accountantscontroles in de publieke sector uitvoeren, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat in een bepaald rechtsgebied, hun aanpak moeten aanpassen om de naleving van paragraaf 16 te bevorderen. Dit kan onder meer inhouden dat, wanneer het mandaat van de accountant in de publieke sector niet toestaat om de controleopdracht terug te geven, de accountant door middel van een openbaar verslag de omstandigheden toelicht die zich hebben voorgedaan die, indien zij zich in de particuliere sector zouden voordoen, de accountant ertoe zouden brengen de opdracht terug te geven.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten*(Zie Par. 22, 23 en 24)*

- A49 In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement stelt eisen met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten.
- A50 De volgende informatie kan de opdrachtpartner helpen bij het bepalen of de bereikte conclusies met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten passend zijn:
- de integriteit en ethische waarden van de belangrijkste eigenaren, het management op sleutelposities en de met governance belaste personen van de entiteit;
 - of er voldoende en geschikte middelen beschikbaar zijn om de opdracht uit te voeren;
 - of het management en de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de opdracht hebben erkend;
 - of het opdrachtteam over de competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, om de opdracht uit te voeren; en
 - of significante aangelegenheden die tijdens de huidige of eerdere opdracht hebben voorgedaan, gevolgen hebben voor de continuering van de opdracht.
- A51 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid voor beslissingen inzake aanvaarding en continuering oordeelsvorming toepast over het vermogen van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. De opdrachtpartner kan de informatie die de accountants-eenheid in dit verband in overweging neemt, gebruiken om te bepalen of de getrokken conclusies over de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten passend zijn. Indien de opdrachtpartner bedenkingen heeft met betrekking tot de geschiktheid van de getrokken conclusies, kan de opdrachtpartner de basis voor die conclusies bespreken met degenen die betrokken zijn bij het aanvaarding- en continueringsproces.
- A52 Indien de opdrachtpartner direct betrokken is gedurende het gehele aanvaarding- en continueringsproces van de accountantseenheid, zal de opdrachtpartner op de hoogte zijn van de informatie die

²⁵ Standaard 700, paragraaf 28(c).

door de accountantseenheid is verkregen of gebruikt om de daarmee verband houdende conclusies te trekken. Een dergelijke directe betrokkenheid kan voor de opdrachtpartner ook een basis vormen voor de vaststelling dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn gevolgd en dat de getrokken conclusies passend zijn.

- A53 Informatie verkregen tijdens het proces van aanvaarding en continuering kan de opdrachtpartner helpen bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard en bij het nemen van weloverwogen beslissingen over passende maatregelen. Dergelijke informatie kan het volgende omvatten:
- informatie over de omvang, complexiteit en aard van de entiteit, waaronder de vraag of het een groepscontrole is, de sector waarin de entiteit actief is en het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving;
 - het tijdschema van de entiteit voor rapportage, zoals in de tussentijdse en eindfase;
 - met betrekking tot groepscontroles, de aard van de zeggenschapsrelaties tussen de moedermaatschappij en haar entiteiten en bedrijfseenheden; en
 - of er veranderingen hebben plaatsgevonden in de entiteit of in de sector waarin de entiteit opereert sinds de vorige controleopdracht die van invloed kunnen zijn op de aard van de benodigde middelen, evenals op de manier waarop de werkzaamheden van het opdrachtteam zullen worden aangestuurd, erop toezicht zal worden gehouden en zullen worden beoordeeld.
- A54 Informatie verkregen tijdens aanvaarding en continuering kan ook relevant zijn om te voldoen aan de vereisten van andere Standaarden, evenals deze Standaard, bijvoorbeeld met betrekking tot:
- inzicht verwerven in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist door Standaard 210²⁶ ;
 - het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude, in overeenstemming met Standaard 315 en Standaard 240²⁷ ;
 - inzicht in de groep, en haar omgeving, in het geval van een controle van financiële overzichten van de groep in overeenstemming met Standaard 600, en het aansturen van, toezicht houden op en beoordelen van de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen;
 - het bepalen of, en hoe, een door de accountant ingeschakelde deskundige moet worden ingeschakeld in overeenstemming met Standaard 620; en
 - de governancestructuur van de entiteit in overeenstemming met Standaard 260²⁸ en Standaard 265.²⁹
- A55 Voorafgaand aan het accepteren van de controleopdracht, kunnen wet-, regelgeving of relevante ethische voorschriften van de opvolgende accountant vereisen om de voorgaande accountant te verzoeken om bekende informatie te verstrekken over alle feiten of omstandigheden waarvan de opvolgende accountant naar het oordeel van de voorgaande accountant op de hoogte moet zijn alvorens te beslissen om de opdracht te accepteren. In sommige omstandigheden kan van de voorgaande accountant worden verlangd om op verzoek van de voorgestelde opvolgende accountant, informatie te verstrekken met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan de voorgestelde opvolgende accountant. *Zo vereist artikel 15a VGBA dat een accountant bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd nagaat of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden, voordat een controleopdracht van historische financiële informatie wordt aanvaard.*
- A56 In omstandigheden waarin de accountantseenheid op grond van wet- en regelgeving verplicht is een controleopdracht te aanvaarden of continueren, kan de opdrachtpartner rekening houden met door de accountantseenheid verkregen informatie over de aard en omstandigheden van de opdracht.

26 Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 9.

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

28 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

29 Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.

A57 Bij het nemen van een beslissing over de noodzakelijke actie, kunnen de opdrachtpartner en de accountantseenheid concluderen dat het passend is om de controleopdracht te continueren en, zo ja, vaststellen welke aanvullende stappen op opdrachtniveau nodig zijn (bijv. het aanstellen van meer personeel of met specifieke deskundigheid). Indien de opdrachtpartner verdere bedenkingen heeft of er niet van overtuigd is dat de aangelegenheid op passende wijze is behandeld, kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het oplossen van verschillen van mening van toepassing zijn.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

(Zie Par. 22, 23 en 24)

A58 In de publieke sector kunnen accountants worden aangesteld in overeenstemming met wettelijke procedures en het is mogelijk dat de accountant van de publieke sector niet alle beleidslijnen of procedures hoeft vast te stellen met betrekking tot de aanvaarding en continuering van controleopdrachten. Niettemin kunnen de vereisten en overwegingen voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en -opdrachten zoals uiteengezet in de paragrafen 22, 23 en 24 en A49, A50, A51, A52, A53, A54, A55, A56 en A57 waardevol zijn voor accountants in de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen en bij het uitvoeren van rapportageverantwoordelijkheden.

Middelen voor de opdracht

(Zie Par. 25, 26, 27 en 28)

A59 De middelen die door de accountantseenheid zijn toegewezen of ter beschikking gesteld om de uitvoering van controleopdrachten te ondersteunen omvatten:

- personele middelen;
- technologische middelen; en
- Intellectuele middelen.

A60 Middelen voor een controleopdracht worden in de eerste plaats toegewezen of beschikbaar gesteld door de accountantseenheid, hoewel er omstandigheden kunnen zijn waarin het opdrachtteam direct middelen voor de controleopdracht verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een accountant van een groepsonderdeel op grond van de wet- en regelgeving of om een andere reden verplicht is een controleoordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groepsonderdeel, en de accountant van een groepsonderdeel ook door het management van een groepsonderdeel wordt aangesteld om controlewerkzaamheden uit te voeren namens de groepsaccountant. In dergelijke omstandigheden kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de opdrachtpartner verschillende maatregelen neemt, zoals het verzoeken om informatie afkomstig van de accountant van het groepsonderdeel, om te bepalen of er voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of beschikbaar gesteld.

A61 Een relevante overweging voor de opdrachtpartner, bij het naleven van de vereisten in de paragrafen 25 en 26, kan zijn of de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen het mogelijk maken om te voldoen aan relevante ethische voorschriften, waaronder ethische beginselen zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Personele middelen

A62 Personele middelen bestaan uit leden van het opdrachtteam (zie ook de paragrafen A5, A15, A16, A17, A18, A19, A20 en A21) en, indien van toepassing, een door de accountant ingeschakelde deskundige en personen binnen de interne auditfunctie van de entiteit die directe ondersteuning bieden bij de controle.

Technologische middelen

- A63 Het gebruik van technologische middelen bij de controleopdracht kan de accountant helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Technologische hulpmiddelen kunnen de accountant in staat stellen de controle effectiever en efficiënter te managen. Technologische hulpmiddelen kunnen de accountant ook in staat stellen om grote hoeveelheden gegevens gemakkelijker te evalueren om bijvoorbeeld diepere inzichten te verschaffen, ongebruikelijke trends te identificeren of de beweringen van het management effectiever kritisch te bevragen, wat het vermogen van de accountant om professioneel-kritisch te zijn vergroot. Technologische hulpmiddelen kunnen ook worden gebruikt om vergaderingen te houden en kunnen zorgen voor communicatiehulpmiddelen voor het opdrachtteam. Ongepast gebruik van dergelijke technologische middelen kan echter het risico vergroten dat te veel wordt vertrouwd op de informatie die wordt geproduceerd voor besluitvormingsdoeleinden, of kan een bedreiging vormen voor de naleving van relevante ethische voorschriften, bijvoorbeeld vereisten met betrekking tot geheimhouding.
- A64 De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen overwegingen of verantwoordelijkheden van het opdrachtteam vereisen bij het gebruik van door de accountantseenheid goedgekeurde technologische hulpmiddelen om controlewerkzaamheden uit te voeren en kunnen de betrokkenheid vereisen van personen met gespecialiseerde vaardigheden of deskundigheid bij het evalueren of analyseren van de output.
- A65 Wanneer de opdrachtpartner van de personen van een andere accountantseenheid vereist dat ze specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden, kan communicatie met die personen erop wijzen dat bij het gebruik van dergelijke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken de instructies van het opdrachtteam moeten worden nageleefd.
- A66 De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen specifiek het gebruik van bepaalde IT-applicaties of functies van IT-applicaties verbieden (bijv. software die nog niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door de accountantseenheid). Ook kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat het opdrachtteam bepaalde maatregelen neemt alvorens een IT-applicatie te gebruiken die niet door de accountantseenheid is goedgekeurd om vast te stellen dat deze geschikt is voor gebruik, bijvoorbeeld door te eisen dat:
- Het opdrachtteam over passende competenties en capaciteiten beschikt om de IT-applicatie te gebruiken.
 - De werking en beveiliging van de IT-applicatie wordt getoetst.
 - Specifieke documentatie wordt opgenomen in het controledossier.
- A67 De opdrachtpartner kan professionele oordeelsvorming toepassen bij het overwegen of het gebruik van een IT-applicatie op de controleopdracht passend is in de context van de opdracht, en zo ja, hoe de IT-applicatie zal worden gebruikt. Factoren die in overweging kunnen worden genomen bij het bepalen of een specifieke IT-applicatie, die niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door de accountantseenheid, geschikt is voor gebruik in de controleopdracht, zijn onder meer of:
- Het gebruik en de beveiliging van de IT-applicatie voldoen aan de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.
 - De IT-applicatie werkt zoals bedoeld.
 - Het personeel de competentie en capaciteiten heeft die nodig zijn om de IT-applicatie te gebruiken.

Intellectuele middelen

- A68 Intellectuele middelen zijn bijvoorbeeld controlemethodologieën, implementatiehulpmiddelen, controle gidsen, modelprogramma's, sjablonen, checklists of formulieren.
- A69 Het gebruik van intellectuele middelen bij de controleopdracht kan de consistente toepassing en het inzicht in professionele standaarden, wet- en regelgeving en gerelateerde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid faciliteren. Voor dit doel kan van het opdrachtteam worden vereist dat het, in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de contro-

lemethodologie en specifieke hulpmiddelen en leidraden van de accountantseenheid gebruikt. Het opdrachtteam kan ook overwegen of het gebruik van andere intellectuele middelen passend en relevant is op basis van de aard en omstandigheden van de opdracht, bijvoorbeeld een sectorspecifieke methodologie of gerelateerde gidsen en prestatiehulpmiddelen.

Volgende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren

(Zie Par. 25)

A70 Bij het bepalen of voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren zijn toegewezen aan of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam, kan de opdrachtpartner doorgaans vertrouwen op de gerelateerde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid (waaronder middelen) zoals beschreven in paragraaf A6. Op basis van informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd, kan de opdrachtpartner bijvoorbeeld vertrouwen op de programma's van de accountantseenheid voor technologische ontwikkeling, implementatie en onderhoud bij het gebruik van door de accountantseenheid goedgekeurde technologie om controlewerkzaamheden uit te voeren.

De competentie en capaciteiten van het opdrachtteam

(Zie Par. 26)

A71 Bij het vaststellen dat het opdrachtteam over de juiste competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner rekening houden met aangelegenheden van het opdrachtteam zoals:

- Inzicht in en praktische ervaring met controleopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit door middel van passende training en deelname.
- Inzicht in professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving.
- Deskundigheid op gespecialiseerde gebieden van verslaggeving of controle.
- Deskundigheid met IT die door de entiteit wordt gebruikt of geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken die door het opdrachtteam moeten worden gebruikt bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht.
- Kennis van relevante sectoren waarin de gecontroleerde entiteit opereert.
- Het vermogen tot het toepassen van een professioneel-kritische instelling en van professionele oordeelsvorming.
- Inzicht in de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.

A72 Interne auditors en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige zijn geen leden van het opdrachtteam. Standaard 610³⁰ en Standaard 620³¹ bevatten vereisten en leidraden met betrekking tot de beoordeling van de competentie en capaciteiten van respectievelijk interne auditors en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.

Projectmanagement

A73 In situaties waarin het opdrachtteam uit veel leden bestaat, bijvoorbeeld bij een controle van een grotere of complexere entiteit, kan de opdrachtpartner een persoon betrekken die gespecialiseerde vaardigheden of kennis heeft op het gebied van projectmanagement, ondersteund door geschikte technologische en intellectuele middelen van de accountantseenheid. Omgekeerd, bij een controle van een minder complexe entiteit met een opdrachtteam dat uit weinig leden bestaat, kan projectmanagement worden bereikt door een lid van het opdrachtteam met minder formele middelen.

A74 Projectmanagementtechnieken en -hulpmiddelen kunnen het opdrachtteam ondersteunen bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht door bijvoorbeeld:

- het vergroten van het vermogen van het opdrachtteam om een professioneel-kritische instelling toe te passen door het verminderen van budget- of tijdsbeperkingen die anders de toepassing van een professioneel-kritische instelling zouden kunnen belemmeren;

30 Standaard 610, paragraaf 15.

31 Standaard 620, paragraaf 9.

- het faciliteren van tijdige uitvoering van controlewerkzaamheden om tijdsbeperkingen aan het einde van het controleproces effectief te managen wanneer zich moeilijkere of omstreden aangelegenheden kunnen voordoen;
- het monitoren van de voortgang van de controle ten opzichte van het controleprogramma,³² waaronder het bereiken van belangrijke mijlpalen, die het opdrachtteam kunnen helpen proactief te zijn bij het identificeren van de noodzaak om tijdig aanpassingen aan het controleprogramma en de toegewezen middelen aan te brengen; of
- het faciliteren van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, bijvoorbeeld het coördineren van afspraken met accountants van groepsonderdelen en door de accountant ingeschakelde deskundigen.

Onvoldoende of ongeschikte middelen

(Zie Par. 27)

- A75 Kwaliteitsmanagement richt zich op de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit door middel van de cultuur die in de hele accountantseenheid aanwezig is, die de rol van de accountantseenheid in het dienen van het algemeen belang erkent en versterkt door het consistent uitvoeren van kwalitatief hoogwaardige opdrachten en het belang van kwaliteit in de strategische beslissingen en handelingen van de accountantseenheid, waaronder de financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid. Kwaliteitsmanagement brengt ook de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid voor het plannen van de behoefte aan middelen en het verkrijgen, of toewijzen van middelen op een manier die consistent is met de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit met zich mee. In bepaalde omstandigheden kunnen de financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid echter beperkingen opleggen aan de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen. In dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau, waaronder het bepalen of de door de accountantseenheid toegewezen of ter beschikking gestelde middelen voldoende en geschikt zijn om de controleopdracht uit te voeren.
- A76 Wanneer er bij een controle van financiële overzichten van de groep onvoldoende of ongeschikte middelen zijn met betrekking tot werkzaamheden die door een accountant van een groepsonderdeel worden uitgevoerd bij een groepsonderdeel, kan de opdrachtpartner de aangelegenheid bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het management of de accountantseenheid om voldoende en geschikte middelen ter beschikking te stellen.
- A77 De bepaling van de opdrachtpartner of aanvullende middelen op opdrachtniveau vereist zijn, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de vereisten van deze Standaard en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Zoals beschreven in paragraaf A11, kan de opdrachtpartner in bepaalde omstandigheden vaststellen dat het inspelen op kwaliteitsrisico's door de accountantseenheid ineffectief is in de context van de specifieke opdracht, waaronder het feit dat bepaalde aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende zijn. In die omstandigheden wordt van de opdrachtpartner vereist dat deze passende maatregelen neemt, waaronder het communiceren van dergelijke informatie aan de geschikte personen in overeenstemming met paragraaf 27 en paragraaf 39(c). Als bijvoorbeeld een door de accountantseenheid geleverd auditsoftwareprogramma geen nieuwe of herziene controlewerkzaamheden heeft opgenomen met betrekking tot recent uitgevaardigde sectorregelgeving, stelt de tijdige communicatie van dergelijke informatie aan de accountantseenheid deze in staat stappen te ondernemen om de software onmiddellijk bij te werken en opnieuw uit te geven of om een alternatief middel te bieden dat het opdrachtteam in staat stelt om de nieuwe regelgeving bij de uitvoering van de controleopdracht na te leven.
- A78 Indien de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende of ongeschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht en er geen aanvullende of alternatieve middelen ter beschikking zijn gesteld, kunnen passende maatregelen het volgende omvatten:

³² Zie Standaard 300, paragraaf 9.

- Het wijzigen van de geplande aanpak van de aard, timing en omvang van de aansturing, toezicht en beoordeling (zie ook paragraaf A94).
- Een verlenging van rapportagedeadlines bespreken met het management of de met governance belaste personen, wanneer verlenging mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.
- Het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het oplossen van verschillen van mening als de opdrachtpartner niet de benodigde middelen voor de controleopdracht verkrijgt.
- Het volgen van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid voor het teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

(Zie Par. 25, 26, 27 en 28)

A79 In de publieke sector kunnen gespecialiseerde vaardigheden nodig zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied uit te voeren. Dergelijke vaardigheden kunnen inzicht in de van toepassing zijnde rapportageregelingen omvatten, waaronder rapportage aan de wetgever of een ander bevoegde instantie of rapportage in het publiek belang. De bredere reikwijdte van een controle van de publieke sector kan bijvoorbeeld enkele aspecten van doelmatigheidscontrole omvatten.

Uitvoering van de opdracht

Schaalbaarheid

(Zie Par. 29)

A80 Wanneer een controle niet geheel door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd, of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, kan het voor de opdrachtpartner nodig zijn om aansturing, toezicht en beoordeling toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam. Als onderdeel van de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de controleopdracht en om voldoende en op passende wijze betrokken te zijn, dient de opdrachtpartner echter vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 30. In dergelijke omstandigheden kunnen medewerkers of leden van het opdrachtteam, onder wie accountants van groepsonderdelen, de opdrachtpartner informatie verstrekken om de opdrachtpartner in staat te stellen de op grond van paragraaf 30 vereiste vaststelling te doen.

Aansturing, toezicht en beoordeling

(Zie Par. 30)

- A81 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die betrekking heeft op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op opdrachtteams en de beoordeling van hun werkzaamheden. Kwaliteitsmanagement brengt ook met zich dat een dergelijk(e) aansturing, toezicht en beoordeling worden gepland en uitgevoerd op basis van het feit dat de werkzaamheden die worden uitgevoerd door minder ervaren leden van het opdrachtteam worden aangestuurd, onder toezicht gehouden en beoordeeld door meer ervaren leden van het opdrachtteam.
- A82 De aansturing van, het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam zijn maatregelen op het niveau van de accountantseenheid die worden geïmplementeerd op opdrachtniveau, waarvan de aard, timing en omvang verder kunnen worden aangepast door de opdrachtpartner bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht. Dienovereenkomstig zal de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling van opdracht tot opdracht verschillen, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht. De aanpak omvat over het algemeen een combinatie van het toepassen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid en opdrachtspecifieke maatregelen.

- A83 De aanpak van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden biedt de opdrachtpartner ondersteuning bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard en bij het concluderen dat de opdrachtpartner voldoende en op passende wijze betrokken is geweest gedurende de controleopdracht overeenkomstig paragraaf 40.
- A84 Lopende discussie en communicatie tussen leden van het opdrachtteam stelt minder ervaren leden van het opdrachtteam in staat om tijdig vragen te stellen aan meer ervaren leden van het opdrachtteam (onder wie de opdrachtpartner) en maakt effectieve aansturing, toezicht en beoordeling in overeenstemming met paragraaf 30 mogelijk.

Aansturing

- A85 De aansturing van het opdrachtteam kan inhouden dat de leden van het opdrachtteam worden geïnformeerd over hun verantwoordelijkheden, zoals:
- Het bijdragen aan het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau door hun persoonlijke gedrag, communicatie en handelingen.
 - Het in stand houden van een onderzoekende instelling en het zich bewust zijn van onbewuste of bewuste tendenties van de accountant bij het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie (zie Paragraaf A35).
 - Het voldoen aan relevante ethische voorschriften.
 - De verantwoordelijkheden van de respectievelijke partners wanneer meer dan één partner betrokken is bij de uitvoering van een controleopdracht.
 - De verantwoordelijkheden van de respectievelijke leden van het opdrachtteam om controlewerkzaamheden uit te voeren en van meer ervaren leden van het opdrachtteam om de werkzaamheden van minder ervaren leden van het opdrachtteam aan te sturen, erop toezicht te houden en te beoordelen.
 - Inzicht in de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden en de gedetailleerde instructies met betrekking tot de aard, timing en omvang van geplande controlewerkzaamheden zoals uiteengezet in de algehele controlestrategie en het controleprogramma.
 - Het inspelen op bedreigingen voor het bereiken van kwaliteit en het verwachte inspelen daarop door het opdrachtteam. Zo mogen budgettaire beperkingen of een gebrek aan middelen er niet toe leiden dat de leden van het opdrachtteam de geplande controlewerkzaamheden wijzigen of de geplande controlewerkzaamheden niet uitvoeren.

Toezicht

- A86 Het toezicht kan aangelegenheden omvatten als:
- Het volgen van de voortgang van de controleopdracht, waaronder het monitoren van:
 - de voortgang ten opzichte van het controleprogramma;
 - of de doelstelling van de verrichte werkzaamheden is bereikt; en
 - de voortdurende toereikendheid van toegewezen middelen.
 - Het nemen van passende maatregelen om op kwesties in te spelen die zich tijdens de opdracht voordoen, waaronder bijvoorbeeld het opnieuw toewijzen van geplande controlewerkzaamheden aan meer ervaren leden van het opdrachtteam wanneer kwesties complexer zijn dan aanvankelijk werd verwacht.
 - Het identificeren van aangelegenheden die tijdens de controleopdracht door meer ervaren leden van het opdrachtteam moeten worden geconsulteerd of in overweging moeten worden genomen.
 - Het geven van coaching en training-on-the-job om leden van het opdrachtteam te helpen vaardigheden of competenties te ontwikkelen.
 - Het creëren van een omgeving waarin leden van het opdrachtteam hun zorgen kunnen uiten zonder bang te hoeven zijn voor represailles.

Beoordeling

A87 Beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam biedt ondersteuning voor de conclusie dat aan de vereisten van deze Standaard is voldaan.

A88 Beoordeling van het werk van het opdrachtteam bestaat uit de overweging of, bijvoorbeeld:

- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving;
- significante aangelegenheden aan de orde zijn gesteld voor nadere overweging;
- passende consultatie heeft plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- er behoefte is aan herziening van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de verrichte werkzaamheden de getrokken conclusies ondersteunen en op passende wijze gedocumenteerd zijn;
- de verkregen informatie voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant te vormen; en
- de doelstellingen van de controlewerkzaamheden zijn bereikt.

A89 De beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kunnen specifieke vereisten bevatten met betrekking tot:

- de aard, timing en omvang van de beoordeling van controledocumentatie;
- verschillende soorten beoordelingen die geschikt kunnen zijn in verschillende situaties (bijv. beoordeling van elk afzonderlijk werkdocument of geselecteerde werkdocumenten); en
- welke leden van het opdrachtteam vereist zijn om de verschillende soorten beoordelingen uit te voeren.

De beoordeling door de opdrachtpartner

(Zie Par. 30, 31, 32, 33 en 34)

A90 Zoals vereist door Standaard 230, documenteert de opdrachtpartner de datum en omvang van de beoordeling.³³

A91 Een tijdige beoordeling van de documentatie door de opdrachtpartner in de geschikte fasen gedurende de gehele controleopdracht maakt het mogelijk significante aangelegenheden tot tevredenheid van de opdrachtpartner op te lossen op of vóór de datum van de controleverklaring. De opdrachtpartner hoeft niet alle controledocumentatie te beoordelen.

A92 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het identificeren van de gebieden waar het opdrachtteam significante oordelen heeft gevormd. In de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen bepaalde aangelegenheden worden gespecificeerd waarvan algemeen wordt verwacht dat zij significante oordelen vormen. Significante oordeelsvorming in verband met de controleopdracht kan onder meer betrekking hebben op aangelegenheden die verband houden met de algehele controlestrategie en het controleplan voor de uitvoering van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algehele conclusies waartoe het opdrachtteam is gekomen, bijvoorbeeld:

- Aangelegenheden in verband met de planning van de opdracht, zoals aangelegenheden in verband met het bepalen van de materialiteit.
- De samenstelling van het opdrachtteam, met inbegrip van:

³³ Standaard 230, paragraaf 9(c).

- personeel dat gebruik maakt van expertise op een gespecialiseerd gebied van verslaggeving of controle;
- het gebruikmaken van personeel van service delivery centers.
- De beslissing om een door de accountant ingeschakelde deskundige in te schakelen, met inbegrip van de beslissing om een externe deskundige in te schakelen.
- De overweging door het opdrachtteam van informatie die is verkregen in het acceptatie- en continuïteitsproces en voorgestelde reacties op die informatie.
- Het risico-inschattingsproces van het opdrachtteam, met inbegrip van situaties waarin de overweging van inherente risicofactoren en het inschatten van inherente risico's significante oordeelsvorming van het opdrachtteam vereisen.
- De overweging door het opdrachtteam van de relaties en transacties met verbonden partijen en de toelichtingen daarop.
- De resultaten van de door het opdrachtteam uitgevoerde werkzaamheden op belangrijke gebieden van de opdracht, bijvoorbeeld conclusies ten aanzien van bepaalde schattingen, grondslagen voor financiële verslaggeving of continuïteitsoverwegingen.
- De evaluatie door het opdrachtteam van het door deskundigen verrichte werk en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
- In groepscontrolesituaties:
 - de voorgestelde algemene controlestrategie op groepsniveau en het controleplan op groepsniveau;
 - de beslissingen over de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen, inclusief de manier om hen aan te sturen, toezicht op hen te houden en het beoordelen van hun werkzaamheden; en
 - de evaluatie van het door de accountants van groepsonderdelen verrichte werken en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
- De wijze waarop op aangelegenheden die van invloed zijn op de algehele controlestrategie en het controleplan is ingespeeld.
- De significantie en afhandeling van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd.
- Het voorgestelde controleoordeel en aangelegenheden die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld kernpunten van de controle of een paragraaf 'materiële onzekerheid met betrekking tot continuïteit'.

A93 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van andere aangelegenheden die moeten worden beoordeeld, bijvoorbeeld op basis van:

- De aard en omstandigheden van de controleopdracht.
- Welk lid van het opdrachtteam de werkzaamheden heeft uitgevoerd.
- Aangelegenheden die verband houden met recente inspectiebevindingen.
- De vereisten van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.

Aard, timing en omvang

A94 De aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling moeten worden gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, evenals de professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. De beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kunnen bijvoorbeeld inhouden dat:

- De werkzaamheden die op een tussentijdse datum moeten worden uitgevoerd, moeten worden aangestuurd, moet toezicht worden gehouden op en moet worden beoordeeld gelijktijdig met de uitvoering van de werkzaamheden in plaats van aan het einde van de periode, zodat eventuele noodzakelijke herstelacties tijdig kunnen worden genomen.

- Bepaalde aangelegenheden door de opdrachtpartner moeten worden beoordeeld en de accountantseenheid kan de omstandigheden of opdrachten specificeren waarin dergelijke aangelegenheden naar verwachting moeten worden beoordeeld.

Schaalbaarheid

A95 De aanpak van aansturing, toezicht en beoordeling kan worden afgestemd op bijvoorbeeld:

- De eerdere ervaring van het lid van de opdrachtteam met de entiteit en het te controleren gebied. Indien de werkzaamheden met betrekking tot het informatiesysteem van de entiteit bijvoorbeeld worden uitgevoerd door hetzelfde lid van het opdrachtteam dat de werkzaamheden in de voorgaande periode heeft uitgevoerd en er geen significante wijzigingen in het informatiesysteem zijn, kunnen de omvang en frequentie van de aansturing van en het toezicht op het lid van het opdrachtteam minder zijn en kan de beoordeling van de desbetreffende werkdocumenten minder gedetailleerd zijn.
- De complexiteit van de controleopdracht. Indien zich bijvoorbeeld significante gebeurtenissen hebben voorgedaan die de controleopdracht complexer maken, kan de omvang en frequentie van de aansturing van en het toezicht op het lid van de opdrachtteam groter zijn en kan de beoordeling van de desbetreffende werkdocumenten gedetailleerder zijn.
- De ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan bijvoorbeeld een overeenkomstige verhoging vereisen van de mate en frequentie van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en een gedetailleerdere beoordeling van hun werkzaamheden.
- De competentie en capaciteiten van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Minder ervaren leden van het opdrachtteam kunnen bijvoorbeeld behoefte hebben aan meer gedetailleerde instructies en meer frequente of persoonlijke interacties tijdens de uitvoering van de werkzaamheden.
- De manier waarop de beoordelingen van de verrichte werkzaamheden naar verwachting zullen plaatsvinden. In sommige omstandigheden kunnen bijvoorbeeld beoordelingen op afstand niet effectief zijn om de nodige aansturing te geven en moeten deze worden aangevuld met persoonlijke interacties.
- De structuur van het opdrachtteam en de locatie van de leden van het opdrachtteam. Bijvoorbeeld, de aansturing van en het toezicht op personen die zich in service delivery centers bevinden en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen:
 - meer geformaliseerd en gestructureerd zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam zich allemaal op dezelfde locatie bevinden; of
 - gebruik van IT omvatten om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te faciliteren.

A96 Identificatie van wijzigingen in de omstandigheden van de opdracht kan een herevaluatie van de geplande benadering van de aard, timing of omvang van de aansturing, het toezicht of de beoordeling rechtvaardigen. Als bijvoorbeeld het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten toeneemt als gevolg van een complexe transactie, moet de opdrachtpartner waarschijnlijk het geplande beoordelingsniveau van de werkzaamheden met betrekking tot de transactie wijzigen.

A97 In overeenstemming met paragraaf 30(b) wordt van de opdrachtpartner vereist om vast te stellen dat de aanpak van aansturing, toezicht en beoordeling inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Als bijvoorbeeld een meer ervaren lid van het opdrachtteam niet beschikbaar is om deel te nemen aan het toezicht op en de beoordeling van het opdrachtteam, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner de mate van toezicht en beoordeling van de minder ervaren leden van het opdrachtteam vergroot.

Beoordeling van mededelingen aan het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichthoudende instanties

(Zie Par. 34)

A98 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen welke schriftelijke communicatie moet worden beoordeeld, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat het voor de opdrachtpartner niet nodig is om de communicatie tussen het opdrachtteam en het management tijdens de normale uitvoering van de controle te beoordelen.

Consultatie

(Zie Par. 35)

A99 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die betrekking heeft op consultatie over moeilijke of omstreden aangelegenheden en hoe de overeengekomen conclusies worden geïmplementeerd. Consultatie kan passend of vereist zijn, bijvoorbeeld voor:

- vraagstukken die complex of onbekend zijn (bijv. vraagstukken met betrekking tot een schatting met een hoge mate van schattingsonzekerheid);
- significante risico's;
- significante transacties die buiten de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, of anderszins ongebruikelijk lijken;
- beperkingen opgelegd door het management; en
- niet-naleving van wet- en regelgeving.

A100 Effectieve consultatie over belangrijke technische, ethische en andere aangelegenheden binnen de accountantseenheid of, indien van toepassing, buiten de accountantseenheid kan worden bereikt wanneer de geconsulteerde personen:

- alle relevante feiten krijgen die hen in staat zullen stellen geïnformeerd advies te geven; en
- beschikken over de geschikte kennis, senioriteit en ervaring.

A101 Het kan passend zijn dat het opdrachtteam, in de context van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, buiten de accountantseenheid consulteert, bijvoorbeeld wanneer deze niet over passende interne middelen beschikt. Het opdrachtteam kan gebruik maken van adviesdiensten die worden verleend door accountantseenheden, professionele en regelgevende of toezichhoudende instanties of commerciële organisaties die relevante kwaliteitsbeheersingsdiensten verlenen.

A102 De behoefte aan consultatie buiten het opdrachtteam over een moeilijke of omstreden aangelegenheid kan een aanwijzing zijn dat de aangelegenheid een kernpunt van de controle is.³⁴

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

(Zie Par. 36)

A103 In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling³⁵ bevat vereisten dat de accountantseenheid beleidslijnen of procedures vaststelt met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving, en dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is voor bepaalde soorten opdrachten. De relevante wet- en regelgeving behandelt de benoeming en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Voltooiing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de datering van de controleverklaring

³⁴ Standaard 701, paragrafen 9 en A14.

³⁵ Artikel 8 van Verordening (EU) 537/2014, artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 20 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

(Zie Par. 36(d))

A104 Standaard 700 vereist dat de controleverklaring niet eerder wordt gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het oordeel over de financiële overzichten op te baseren.³⁶ Indien het van toepassing is op de controleopdracht, vereisen in Nederland geldende wet- en regelgeving met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en deze Standaard dat de opdrachtpartner het opdracht rapport niet mag dateren totdat van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bericht is ontvangen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. Als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijvoorbeeld zorgen heeft gecommuniceerd aan de opdrachtpartner over de significante oordeelsvormingen die door het opdrachtteam zijn gemaakt of dat de conclusies die daarover zijn getrokken niet passend waren, dan is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet afgerond.

A105 Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die tijdig en op passende momenten tijdens de controleopdracht wordt uitgevoerd, kan het opdrachtteam helpen bij het onmiddellijk oplossen van opgekomen aangelegenheden naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op of vóór de datum van de controleverklaring.

A106 Frequentie communicatie tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar gedurende de gehele controleopdracht kan helpen bij het faciliteren van een effectieve en tijdige opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. In aanvulling op het bespreken van significante aangelegenheden met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, kan de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid voor het coördineren van verzoeken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar toewijzen aan een ander lid van het opdrachtteam.

Verschillen van mening

(Zie Par. 37 en 38)

A107 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die inspeelt op verschillen van mening die ontstaan binnen het opdrachtteam, of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of personen die activiteiten uitvoeren binnen het systeem van kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid. Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist ook dat verschillen van mening onder de aandacht van de accountantseenheid worden gebracht en opgelost.

A108 In sommige omstandigheden is het mogelijk dat de opdrachtpartner niet tevreden is met de oplossing van het verschil van mening. In dergelijke omstandigheden kunnen passende maatregelen voor de opdrachtpartner bijvoorbeeld het volgende omvatten:

- juridisch advies inwinnen; of
- teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Monitoring en herstel

(Zie Par. 39)

A109 Kwaliteitsmanagement brengt eisen aan het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid met zich mee. Kwaliteitsmanagement betekent dat de accountantseenheid aan opdrachtteams informatie meedeelt over het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid om hen in staat te stellen snelle en passende maatregelen te nemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden. Verder kan informatie die door leden van het opdrachtteam wordt verstrekt, door de accountantseenheid worden gebruikt bij het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid. Het toepassen van professionele oordeelsvorming en van een professioneel-kritische instelling tijdens het uitvoeren van de controle, kan de leden van het opdrachtteam helpen alert te blijven op informatie die relevant is voor dat proces.

³⁶ Standaard 700, paragraaf 49.

- A110 De door de accountantseenheid verstrekte informatie kan relevant zijn voor de controleopdracht indien deze bijvoorbeeld betrekking heeft op bevindingen bij een andere opdracht die uitgevoerd is door de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, op bevindingen van de lokale vestiging van de accountantseenheid of op inspectieresultaten van eerdere controles van de entiteit.
- A111 Bij het in overweging nemen van informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd via het monitoring- en herstelproces en hoe dit van invloed kan zijn op de controleopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die door de accountantseenheid zijn opgezet en geïmplementeerd om op geïdentificeerde tekortkomingen in te spelen en, voor zover relevant voor de aard en omstandigheden van de opdracht, dienovereenkomstig te communiceren aan het opdrachtteam. De opdrachtpartner kan ook bepalen of aanvullende herstelacties op opdrachtniveau nodig zijn. De opdrachtpartner kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is; of
 - de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling moeten worden verbeterd op een gebied van de controle waar tekortkomingen zijn vastgesteld.
- Als een geïdentificeerde tekortkoming geen invloed heeft op de kwaliteit van de controle (bijv. als het betrekking heeft op een technologisch middel dat het opdrachtteam niet heeft gebruikt), is er mogelijk geen verdere actie nodig.
- A112 Een geconstateerde tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een controleopdracht niet is uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, of dat de controleverklaring onder de omstandigheden niet passend was.

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit

(Zie Par. 40)

- A113 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die gericht is op het begrip en de vervulling door het opdrachtteam van hun verantwoordelijkheden in verband met de opdracht. Kwaliteitsmanagement brengt verder met zich mee dat de kwaliteitsdoelstelling de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartners voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de opdracht omvat en dat zij voldoende en op passende wijze betrokken zijn gedurende de gehele opdracht.
- A114 Relevante overwegingen bij het behandelen van paragraaf 40 zijn onder meer het vaststellen hoe de opdrachtpartner de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en hoe de controledocumentatie de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht aantoont, zoals beschreven in paragraaf A118.
- A115 Indicatoren dat de opdrachtpartner mogelijk niet voldoende en niet op gepaste wijze is betrokken, zijn bijvoorbeeld onder meer:
- Gebrek aan tijdige beoordeling door de opdrachtpartner van de planning van de controleopdracht, waaronder het beoordelen van de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang en de opzet van het inspelen op die risico's.
 - Informatie dat degenen aan wie taken, handelingen of werkzaamheden zijn opgedragen, niet voldoende werden geïnformeerd over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de opgedragen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en geen andere noodzakelijke instructies en relevante informatie kregen.
 - Een gebrek aan onderbouwing van de aansturing van en het toezicht door de opdrachtpartner op de andere leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werk.
- A116 Indien de betrokkenheid van de opdrachtpartner niet de basis verschaft om vast te stellen dat de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, zal de opdrachtpartner niet in staat zijn om op grond van paragraaf 40 de vereiste vaststelling te bereiken. In aanvulling op het in

aanmerking nemen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid waarin de vereiste maatregelen kunnen worden uiteengezet die in dergelijke omstandigheden moeten worden genomen, zijn passende maatregelen die de opdrachtpartner kan nemen, bijvoorbeeld:

- actualiseren en wijzigen van het controleprogramma;
- herevalueren van de geplande aanpak op de aard en omvang van de beoordeling en het aanpassen van de geplande aanpak om de betrokkenheid van de opdrachtpartner te vergroten; of
- consulteren met personeel aan wie de operationele verantwoordelijkheid is toegewezen voor het relevante aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.

Documentatie

(Zie Par. 41)

A117 In overeenstemming met Standaard 230³⁷ verschaft controledocumentatie informatie die aantoont dat de controle voldoet aan de Standaarden. Het is echter niet nodig en ook niet praktisch haalbaar voor de accountant om elke overwogen aangelegenheid of toegepaste professionele oordeelsvorming in een controle te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om de naleving van aangelegenheden waarvan de naleving wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het controledossier afzonderlijk (bijvoorbeeld in een checklist) te documenteren.

A118 Het documenteren van de uitvoering van de vereisten van deze Standaard, met inbegrip van het aantonen van de betrokkenheid van de opdrachtpartner en de vaststelling van de opdrachtpartner in overeenstemming met paragraaf 40, kan op verschillende manieren worden bereikt, afhankelijk van de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Bijvoorbeeld:

- de aansturing van het opdrachtteam kan worden gedocumenteerd door middel van aftekening van het controleprogramma en projectmanagementactiviteiten;
- notulen van formele vergaderingen van het opdrachtteam kunnen het bewijs leveren van de duidelijkheid, consistentie en effectiviteit van de communicatie en andere handelingen van de opdrachtpartner met betrekking tot cultuur en verwacht gedrag waaruit de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit blijkt;
- agenda's van besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam, en waar van toepassing de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en gerelateerde aftekeningen en vastleggingen van de tijd die de opdrachtpartner aan de opdracht heeft besteed, kunnen informatie leveren over de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht en toezicht op andere leden van het opdrachtteam; of
- aftekening door de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam leveren informatie dat de werkdocumenten zijn beoordeeld.

A119 Bij het omgaan met omstandigheden die risico's kunnen opleveren voor het bereiken van kwaliteit van de controleopdracht, kan het van belang zijn om een professioneel-kritische instelling toe te passen en de overweging daarvan door de accountant te documenteren. Als de opdrachtpartner bijvoorbeeld informatie verkrijgt die ertoe kan hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben afgewezen (zie paragraaf 24), kan de documentatie uitleg bevatten over hoe het opdrachtteam met de omstandigheid is omgegaan.

A120 Documentatie van de consultaties met andere professionals over moeilijke of omstreden aangelegenheden die voldoende, volledig en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:

- de aard en omvang van het onderwerp waarover consultatie is gevraagd; en
- de resultaten van de consultatie, waaronder eventuele genomen besluiten, de basis voor die besluiten en hoe ze werden geïmplementeerd.

37 Standaard 230, paragraaf A7.

230 Controledocumentatie

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Aard en doeleinden van controledocumentatie</i>	2-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-16
<i>Tijdig opstellen van de controledocumentatie</i>	7
<i>Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie</i>	8-13
<i>Samenstellen van het definitieve controledossier</i>	14-16
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A24
<i>Tijdig opstellen van de controledocumentatie</i>	A1
<i>Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie</i>	A2-A20
<i>Samenstellen van het definitieve controledossier</i>	A21-A24

Bijlage 1: In andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. In de bijlage wordt een opsomming gegeven van andere Standaarden die specifieke vereisten en leidraden inzake documentatie bevatten. De in andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake documentatie doen geen afbreuk aan de toepassing van deze Standaard. Bij wet- of regelgeving kunnen aanvullende vereisten inzake documentatie zijn vastgesteld.

Aard en doeleinden 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 blijkt op welke basis de accountant tot een conclusie is gekomen over het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant¹ ; 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 vereisten.
- 3 De controledocumentatie heeft een aantal aanvullende doeleinden, waaronder:
 - het opdrachtteam te helpen bij het plannen en uitvoeren van de controle;
 - de voor het toezicht verantwoordelijke leden van het opdrachtteam te helpen bij het aansturen en het uitoefenen van toezicht op de controlewerkzaamheden, alsmede bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor de beoordeling overeenkomstig Standaard 220² ;
 - het opdrachtteam in staat te stellen verantwoording af te leggen over zijn werkzaamheden;
 - een vastlegging te bewaren van aangelegenheden die voor toekomstige controles van blijvende significantie zijn;
 - het mogelijk te maken dat opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen³, andere vormen van opdrachtbeoordelingen en monitoringactiviteiten van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid worden uitgevoerd;
 - het mogelijk te maken dat externe inspecties worden uitgevoerd overeenkomstig van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of overige vereisten.

Ingangsdatum

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

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 de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

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

2 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement* bij een controle van financiële overzichten, paragrafen 29-34.

3 Artikel 8 van Verordening (EU) 537/2014, artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 20 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.

Definities

- 6 Voor de toepassing 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 de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht uitmaken.
 - c *ervaren accountant* - Een persoon (binnen of buiten de accountantseenheid) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijk begrip heeft van:
 - i de controleprocessen;
 - ii de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - iii de omgeving waarin de entiteit werkzaam is; en
 - iv de controle- en financiële verslaggevingskwesties die relevant zijn voor de sector van de entiteit.

Vereisten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

- 7 De accountant dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie Par. A1)

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

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 niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A16 en A17)
- a de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Zie Par. A6 en A7)
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie; en
 - c significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)
- 9 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:
- a de onderscheidende kenmerken van de specifieke getoetste elementen of aangelegenheden; (Zie Par. 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 Par. A13)
- 10 De accountant dient met het management, de met governance belaste personen en anderen gevoerde besprekingen van significante aangelegenheden te documenteren, met inbegrip van de aard

van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A14)

- 11 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie Par. A15)

Het afwijken van een relevant vereiste

- 12 Indien de accountant het in uitzonderlijke omstandigheden noodzakelijk acht om af te wijken van een in een Standaard bepaald relevant vereiste, dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden het oogmerk van het vereiste bereiken, alsmede om welke redenen is afgeweken. (Zie Par. A18 en A19)

Aangelegenheden die na de datum van de controleverklaring aan de orde komen

- 13 Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij het volgende te documenteren: (Zie Par. 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 Par. A21 en A22)
- 15 Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid, dient de accountant niet enkele controledocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A23)
- 16 In andere dan de in paragraaf 13 bedoelde omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen 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, het volgende te documenteren: (Zie Par. 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 Par. 7)

- A1 Het tijdig opstellen van voldoende en geschikte controledocumentatie komt ten goede aan de kwaliteit van de controle alsmede aan de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en van de conclusies die worden getrokken voordat de controleverklaring voltooid is. Van documentatie die na de uitvoering van de controlewerkzaamheden wordt opgesteld, kan worden verwacht dat deze minder accuraat zal zijn dan documentatie die tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden wordt opgesteld.

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie

(Zie Par. 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 geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang;
- de significantie van de verkregen controle-informatie;
- de aard en omvang van de vastgestelde 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 mag worden vastgelegd op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers. Voorbeelden van controledocumentatie zijn onder meer:

- de controleprogramma's;
- analyses;
- memoranda betreffende kwesties;
- samenvattingen betreffende significante aangelegenheden;
- brieven inzake externe bevestiging 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) in de controledocumentatie opnemen. De controledocumentatie is echter geen substituut voor de administratieve vastleggingen van de entiteit.

A4 Achterhaalde versies van werkdocumenten en van financiële overzichten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typfouten of andere fouten, en duplicaten van documenten hoeft de accountant niet in de controledocumentatie 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 in de controledocumentatie is opgenomen, uit te leggen of te verduidelijken.

Documentatie inzake het naleven van de Standaarden

(Zie Par. 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 beperken de toepassing van deze Standaard niet. Verder is het ontbreken van een documentatievereiste in een specifieke Standaard niet bedoeld om te suggereren dat bij het voldoen aan deze Standaard geen documentatie zal worden opgesteld.

A7 Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle aan de Standaarden voldoet. Het is echter noch noodzakelijk noch uitvoerbaar dat de accountant bij een controle alle nagegane

aangelegenheden of elke professionele oordeelsvorming documenteert. Verder hoeft de accountant niet apart te documenteren (bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de Standaarden is voldaan wat betreft 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;
- de aanwezigheid van een ondertekende schriftelijke opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de accountant de voorwaarden van de controleopdracht met het management of, indien passend, met de met governance belaste personen is overeengekomen;
- een controleverklaring die een oordeel met passende beperking over de financiële overzichten bevat, toont aan dat de accountant in de situaties die in de Standaarden zijn gespecificeerd, heeft voldaan aan het vereiste om, een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen;
- 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:
 - het kan bijvoorbeeld voorkomen dat op geen enkele manier is gedocumenteerd dat de accountant blijkt heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. Niettemin kan de controledocumentatie informatie verschaffen die aantoont dat de accountant overeenkomstig de Standaarden een professioneel-kritische instelling aanneemt. Bijvoorbeeld met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die de beweringen van het management zowel bevestigt als tegensprekt, wordt gedocumenteerd hoe de accountant die informatie heeft geëvalueerd, waaronder de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om een conclusie te formuleren met betrekking tot de toereikendheid en geschiktheid van de verkregen controle-informatie.
 - tevens kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid op zich heeft genomen voor de aansturing van en het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden⁴. De controledocumentatie kan onder meer documentatie bevatten die de voldoende en passende betrokkenheid van de opdrachtpartner bij de controle aantoont, zoals het deelnemen aan teambesprekingen.

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significante professionele oordeelsvormingen
(Zie Par. 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:
- aangelegenheden die aanleiding geven tot significante risico's (zoals gedefinieerd in Standaard 315)⁵;
 - uitkomsten van controlewerkzaamheden die erop kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat een herziening nodig is van de eerdere inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en de door de accountant gehanteerde methoden om op die risico's in te spelen;
 - omstandigheden die voor de accountant grote moeilijkheden veroorzaken bij het uitvoeren van noodzakelijke controlewerkzaamheden;
 - bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring.

⁴ Standaard 220, paragraaf 29

⁵ Standaard 315, paragraaf 4(e).

- 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 professionele oordeelsvormingen, indien deze significant is, dient om de conclusies van de accountant te verklaren en de kwaliteit van de oordeelsvorming te verbeteren. Deze aangelegenheden zijn van bijzonder belang voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het beoordelen van de controledocumentatie, met inbegrip van degenen die daaropvolgende controles uitvoeren wanneer zij aangelegenheden van blijvende significantie beoordelen (bijvoorbeeld bij het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van schattingen).
- A10 Enkele voorbeelden van situaties waarin het overeenkomstig paragraaf 8 passend is controledocumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van professionele oordeelsvorming, ingeval de aangelegenheden en de oordeelsvormingen significant zijn:
- de redenering waarop de accountant zijn conclusie heeft gebaseerd wanneer in één van de vereisten is bepaald dat de accountant bepaalde informatie en factoren 'dient te overwegen en dat dit significant is in de context van een specifieke opdracht;
 - de basis voor de conclusie van de accountant met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming gemaakt door het management van subjectieve aard is;
 - de basis voor de evaluatie door de accountant van de vraag of een schatting en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten;
 - 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 procedures inzake externe bevestigingen) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn vastgesteld en die ertoe hebben geleid dat de accountant van mening was dat het document mogelijk niet authentiek is;
 - als Standaard 701⁶ van toepassing is, de bepaling van de kernpunten van de controle door de accountant of de bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.
- A11 De accountant kan het nuttig achten als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting (soms bekend als een afsluitend memorandum) op te stellen en te bewaren waarin een beschrijving wordt gegeven van de significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld en van de wijze waarop daarmee is omgegaan, of die kruisverwijzingen bevat naar andere relevante onderbouwende elementen van de controledocumentatie die in deze informatie voorzien. Een dergelijke samenvatting kan doeltreffende en doelmatige beoordelingen en inspecties van de controledocumentatie vergemakkelijken, in het bijzonder voor omvangrijke en gecompliceerde controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting de accountant helpen bij het overwegen van significante aangelegenheden. Zij kan de accountant tevens helpen bij het overwegen of er, in het licht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de getrokken conclusies, een bepaalde relevante doelstelling van de Standaard is die de accountant niet kan bereiken, zodat dit de accountant zou beletten zijn algehele doelstellingen te bereiken.

Het bepalen van de getoetste specifieke onderwerpen of aangelegenheden alsmede het aanwijzen van de opsteller en beoordelaar

(Zie Par. 9)

- A12 Het in het dossier vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doelen. Het stelt bijvoorbeeld het opdrachtteam in staat verantwoording af te leggen over de uitgevoerde werkzaamheden en vergemakkelijkt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties. Onderscheidende kenmerken zullen variëren naar gelang van de aard van de controlehandeling en het element 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 bepalen welke documenten voor de toetsing worden geselecteerd, aan de hand van de datum en het individuele nummer van deze inkoopopdrachten;

⁶ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

- voor werkzaamheden waarbij een selectie of een beoordeling van alle journaalposten 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 bepalen (bijvoorbeeld alle journaalposten 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 bepalen door 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 inlichtingen moeten worden ingewonnen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit, 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 waarnemingswerkzaamheden kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectieve verantwoordelijkheden, alsmede van de plaats en het tijdstip waarop de waarneming is uitgevoerd.

A13 Standaard 220 bevat vereisten over en leidraden voor de beoordeling van controledocumentatie⁷. Het vereiste om te documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld, houdt geen verplichting in om in ieder specifiek werkdocument informatie op te nemen die deze beoordeling aantoont. Het vereiste houdt echter wel in dat moet worden gedocumenteerd welke controlewerkzaamheden zijn beoordeeld, wie deze werkzaamheden heeft beoordeeld en op welk tijdstip dit is gebeurd.

Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met de met governance belaste personen, alsmede met anderen
(Zie Par. 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. Anderen met wie de accountant significante aangelegenheden kan bespreken, kunnen onder meer overige personeelsleden binnen de entiteit zijn, alsmede externe partijen, zoals personen die professioneel advies aan de entiteit verstrekken.

Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan

(Zie Par. 11)

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

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

(Zie Par. 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 in geval van een controle waarbij de opdrachtpartner alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd uitsluitend om de leden van een opdrachtteam te informeren

⁷ Standaard 220, paragraaf 29-34

of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een beoordeling door andere leden van het team aantoont (er zullen bijvoorbeeld geen te documenteren aangelegenheden zijn met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet de opdrachtpartner aan het in paragraaf 8 bepaalde overheersende vereiste om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren accountant inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie onderworpen kan zijn aan beoordelingen door externe partijen voor regelgevings- 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 met, naargelang passend, kruisverwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd zijn onder meer het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de overeenkomstig Standaard 320⁸ vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

Het afwijken van een relevant vereiste

(Zie Par. 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 accountant te bereiken. Daarom veronderstellen de Standaarden, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, de naleving van ieder vereiste dat in de omstandigheden van de controle relevant is.
- A19 Het documentatievereiste is alleen van toepassing op vereisten die in de gegeven omstandigheden relevant zijn. Vereisten zijn slechts in die gevallen niet relevant⁹ waarin:
- a de gehele Standaard niet relevant is (bijvoorbeeld indien een entiteit niet over een interne audit-functie beschikt, is niets van Standaard 610¹⁰ relevant); of
 - b het voorwaardelijke vereisten betreft en de voorwaarde niet is vervuld (bijvoorbeeld het 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 na de datum van de controleverklaring aan de orde komen

(Zie Par. 13)

- A20 Buitengewone omstandigheden zijn bijvoorbeeld ook de gebeurtenissen waarvan de accountant na de datum van de controleverklaring kennis verkrijgt 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 gehad¹¹. De daaruit voortvloeiende veranderingen in de controledocumentatie worden beoordeeld overeenkomstig de in Standaard 220¹² beschreven verantwoordelijkheden inzake de beoordeling van werkzaamheden.

Samenstellen van het definitieve controledossier

(Zie Par. 14, 15 en 16)

8 Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.

9 Standaard 200, paragraaf 22.

10 Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.

11 Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14.

12 Standaard 220, paragraaf 29-34.

- A21 De accountantseenheid kan een kwaliteitsdoelstelling vaststellen met betrekking tot het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van het rapport of de verklaring¹³. Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden¹⁴ na de datum van het rapport of de verklaring¹⁵.
- A22 Het voltooien 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. Tijdens de definitieve samenstelling van het controledossier kunnen echter nog wijzigingen in de controledocumentatie worden aangebracht, mits zij van administratieve aard zijn. Voorbeelden van dergelijke wijzigingen zijn:
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
 - het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen 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 vóór de datum van de controleverklaring heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.
- A23 De accountantseenheid kan een kwaliteitsdoelstelling vaststellen met betrekking tot passend onderhoud alsmede beleidslijnen en procedures voor het bewaren van opdrachtdocumentatie¹⁶ om aan de behoefte van de accountantseenheid te voldoen en de vereisten uit wet- en regelgeving, relevante ethische vereisten of professionele standaarden na te leven. De bewaartermijn voor controleopdrachten is gewoonlijk niet korter dan zeven¹⁷ jaar vanaf de datum van de controleverklaring of, indien van toepassing, de datum van de controleverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten indien deze later valt¹⁸.
- A24 Een voorbeeld van een situatie waarin de accountant het noodzakelijk kan achten om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen dan wel om nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, betreft de noodzaak om de bestaande controledocumentatie te verduidelijken vanwege opmerkingen die zijn ontvangen tijdens monitoringactiviteiten of door externe inspecties.

¹³ Bta, artikel 11.

¹⁴ De Standaarden spreken van een periode van 60 dagen.

¹⁵ Bta, artikel 11.

¹⁶ Bta, artikel 11 respectievelijk NVKS, artikel 25.

¹⁷ In de Standaarden is er sprake van een periode van vijf jaar.

¹⁸ Bta, artikel 11 respectievelijk NVKS, artikel 25.

Bijlage 1: In andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

(Zie Par. 1)

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen van andere Standaarden specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. Deze lijst is geen substituuut voor het overwegen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarop betrekking hebbende, toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 10, 11 en 12;
- Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 41;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 45, 46, 47 en 48;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 30;
- Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 23;
- Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12;
- Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 32;
- Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 14;
- Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 28, 29 en 30;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 15;
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 39;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 28;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 50;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 36 en 37;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 25.

240 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Kenmerken van fraude</i>	2-3
<i>Verantwoordelijkheden voor het voorkomen en detecteren van fraude</i>	4-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstellingen	11
Definities	12
Vereisten	13-48
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	13-15
<i>Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam</i>	16
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	17-25
<i>Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude</i>	26-28
<i>Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude</i>	29-34
<i>Het evalueren van de controle-informatie</i>	35-38
<i>Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten</i>	39
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	40
<i>Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen</i>	41-43
<i>Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit</i>	44
<i>Documentatie</i>	45-48
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A69
<i>Kenmerken van fraude</i>	A1-A7
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	A8-A10
<i>Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam</i>	A11-A12
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	A13-A28
<i>Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude</i>	A29-A33
<i>Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude</i>	A34-A49
<i>Het evalueren van controle-informatie</i>	A50-A54
<i>Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten</i>	A55-A58
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A59-A60
<i>Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen</i>	A61-A66
<i>Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit</i>	A67-A69

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

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

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die wijzen op de mogelijkheid van fraude

Inleiding

Toepassingsgebied 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. In deze Standaard wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze Standaard 315¹ en Standaard 330² moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Kenmerken van fraude

- 2 Afwijkingen in financiële overzichten kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is het al dan niet opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking in de financiële overzichten ten grondslag ligt.
- 3 Hoewel 'fraude' een ruim juridisch begrip is, 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 de oneigenlijke toe-eigening van activa. De accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6 en A7)

Verantwoordelijkheden voor het voorkomen en detecteren van fraude

- 4 De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij de met governance belaste personen en het management van de entiteit. Het is van belang dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, 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 wegens de waarschijnlijkheid dat die fraude wordt gedetecteerd en bestraft. Dit houdt in dat men streeft naar een cultuur van integriteit en ethisch gedrag, hetgeen kan worden versterkt door middel van actief toezicht door de met governance belaste personen. De uitoefening van toezicht door de met governance belaste personen houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of met andere ongeoorloofde vormen van beïnvloeding van het proces van financiële verslaggeving, zoals pogingen van het management om de resultaten te manipuleren teneinde invloed uit te oefenen op de perceptie die analisten hebben van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit.

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 afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet worden gedetecteerd, ook al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.³

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

2 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

3 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A53 en A54.

- 6 Zoals in Standaard 200⁴ beschreven, zijn de potentiële effecten van 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 gedetecteerd is groter dan het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten niet wordt gedetecteerd. Dit komt omdat fraude gepaard kan gaan met geraffineerde en zorgvuldig opgezette plannen om de fraude te verhullen, zoals valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken. Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te detecteren zijn wanneer ze gepaard gaan met samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie overtuigend is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat de accountant fraude detecteert hangt af van factoren zoals de vaardigheid van de dader, de frequentie en omvang van de manipulaties, de mate van samenspanning waarmee de fraude gepaard gaat, de relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en de senioriteit van de bij de fraude betrokken personen. Hoewel de accountant in staat kan zijn om mogelijkheden voor het plegen van fraude te identificeren, is het voor hem moeilijk vast te stellen of afwijkingen in gebieden die oordeelsvorming vereisen, zoals schattingen, het gevolg zijn van fraude of van fouten.
- 7 Voorts is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet detecteert in geval van managementfraude groter dan bij personeelsfraude, omdat managers vaak in een positie verkeren die hen in staat stelt op directe of indirecte wijze de administratieve vastleggingen te manipuleren, frauduleuze financiële gegevens te presenteren of interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die zijn opgezet om soortgelijke fraude door andere werknemers te voorkomen.
- 8 Bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid heeft de accountant de verantwoordelijkheid om gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening te houden met de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en rekening te houden met het feit dat controlewerkzaamheden die effectief zijn om fouten te detecteren mogelijk niet effectief zijn om fraude te detecteren. De in deze Standaard opgenomen vereisten zijn bedoeld als hulpmiddel voor de accountant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en bij het opzetten van werkzaamheden om dergelijke afwijkingen te detecteren.
- 9 De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze en andere controlestandaarden zoals (Zie Par. A6):
- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, beoordelen van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en bepalen of verdere actie noodzakelijk is;
 - b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants (bijv. in een controle van financiële overzichten van een groep);
 - c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van alle additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en andere controlestandaarden (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management, of in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Ingangsdatum

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

⁴ Standaard 200, paragraaf A54.

Doelstellingen

- 11 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a het identificeren en inschatten van de risico's op 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 op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op die risico's in te spelen; en
 - c het op passende wijze inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd.

Definities

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *fraude* - Een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen.
 - b *frauderisicofactoren* - Gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen.

Vereisten

Professioneel-kritische instelling

- 13 Overeenkomstig Standaard 200 dient de accountant gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening houdend met de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, ook als hij in het verleden heeft ervaren dat het management van de entiteit en de met governance belaste personen eerlijk en integer waren. (Zie Par. A8 en A9)
- 14 De accountant mag de vastleggingen en documenten als authentiek aanvaarden, tenzij hij aanwijzingen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Als de accountant op grond van omstandigheden die hij tijdens de controle heeft vastgesteld veronderstelt dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, dient hij aanvullend onderzoek te verrichten. (Zie Par. A10)
- 15 Indien de antwoorden die zijn verstrekt op het verzoeken om inlichtingen bij het management of de met governance belaste personen, inconsistent zijn, dient de accountant deze inconsistenties te onderzoeken.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam

- 16 Standaard 315 vereist dat een bespreking tussen de leden van het opdrachtteam wordt gehouden en dat de opdrachtpartner bepaalt welke aangelegenheden uit deze bespreking worden meegedeeld aan de niet bij de bespreking betrokken leden van het team.⁵ Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te 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. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. (Zie Par. A11 en A12)

⁵ Standaard 315, paragraaf 17-18.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 17 Bij de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en haar systeem van interne beheersing, zoals op grond van Standaard 315 wordt vereist, dient de accountant de in de paragrafen 23-43 genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde informatie te verkrijgen voor gebruik bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het management en anderen binnen de entiteit

- 18 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen; (Zie Par. A13 en A14)
 - b de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft geïdentificeerd of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat; (Zie Par. A15)
 - c de informatie die het management eventueel aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld over zijn processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en
 - d de informatie die het management eventueel aan zijn werknemers heeft meegedeeld over zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.
- 19 De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. (Zie Par. A16, A17 en A18)
- 20 Bij entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken dient de accountant de interne auditfunctie om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is, alsmede om te informeren naar hun visie over de risico's op fraude. (Zie Par. A19)

Met governance belaste personen

- 21 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit⁶, dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en hierop in te spelen, alsmede in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet om deze risico's te beperken. (Zie Par. A19, A20 en A21)
- 22 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant bij de met governance belaste personen om inlichtingen te verzoeken om te bepalen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. Deze inlichtingen worden deels gevraagd ter ondersteuning van de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management.

Geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden

- 23 De accountant dient te evalueren of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die bij de uitvoering van cijferanalyses zijn geïdentificeerd, met inbegrip van cijferanalyses die betrekking hebben op

⁶ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

opbrengstenrekeningen, mogelijk duiden op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Overige informatie

- 24 De accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen wijst op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A23)

Evaluatie van frauderisicofactoren

- 25 De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op het bestaan van fraude, komen ze vaak voor in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen ze daarom een aanwijzing zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A24, A25, A26, A27 en A28)

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

- 26 Overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van financiële overzichten en van beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, te identificeren en in te schatten.⁷
- 27 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan, te beoordelen welke soorten opbrengsten, opbrengsttransacties of beweringen aanleiding geven tot deze risico's. Paragraaf 48 specificeert welke documentatie vereist is indien de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft geïdentificeerd als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A29, A30 en A31)
- 28 De accountant dient de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient de accountant, voor zover dit nog niet is gebeurd, de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit te identificeren die op dergelijke risico's inspelen, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.⁸ (Zie Par. A32 en A33)

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren

- 29 Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant algehele manieren te bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.⁹ (Zie Par. A34)
- 30 Bij het bepalen van algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude dient de accountant:
- a personeel in te schakelen en toezicht op hen uit te oefenen rekening houdend met de kennis, vaardigheden en bekwaamheden van de personen aan wie significante verantwoordelijkheden

⁷ Standaard 315, paragraaf 25.

⁸ Standaard 315, paragraaf 26(a)(i) en 26(d).

⁹ Standaard 330, paragraaf 5.

- voor de opdracht zullen worden toevertrouwd alsmede met de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude in het kader van de betrokken opdracht; (Zie Par. A35 en A36)
- b te evalueren of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, met name die welke betrekking hebben op subjectieve waarderingen en complexe transacties, mogelijk wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van pogingen van het management om de winst te manipuleren; en
 - c een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen bij het kiezen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. (Zie Par. A37)

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

- 31 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude¹⁰. (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)

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

- 32 Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.
- 33 Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:
- a te toetsen of de in het grootboek vastgelegde journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn aangebracht aanvaardbaar zijn. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ten behoeve van deze toetsingen dient de accountant:
 - i bij het proces van financiële verslaggeving betrokken personen om inlichtingen te verzoeken over ongepaste of ongebruikelijke activiteiten met betrekking tot de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen;
 - ii een selectie te maken van journaalboekingen en andere aanpassingen die aan het einde van een verslagperiode zijn aangebracht; en
 - iii te overwegen of het nodig is journaalboekingen en andere aanpassingen die gedurende de verslagperiode zijn aangebracht, te toetsen. (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)
 - b de schattingen te beoordelen op tendenties en te beoordelen of de eventuele omstandigheden die tot de tendentie hebben geleid een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij de uitvoering van deze beoordeling dient de accountant:
 - i te evalueren of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, ook als deze op zichzelf beschouwd redelijk zijn, wijzen op een mogelijke tendentie bij het management van de entiteit die mogelijk een risico vormt op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Als dit het geval is, dient de accountant de schattingen als geheel te herbeoordelen; en

¹⁰ Standaard 330, paragraaf 6.

- ii een retrospectieve beoordeling uit te voeren van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld. (Zie Par. A46, A47 en A48)
 - c Voor significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die in een ander opzicht ongebruikelijk lijken in het licht van zowel het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als andere tijdens de controle verkregen informatie, dient de accountant te beoordelen of de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat ze mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa. (Zie Par. A49)
- 34 De accountant dient te bepalen of hij, teneinde in te spelen op de geïdentificeerde risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, andere controlewerkzaamheden dient uit te voeren naast de hierboven specifiek genoemde werkzaamheden (dat wil zeggen als er specifieke aanvullende risico's bestaan dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en die risico's niet zijn afgedekt als onderdeel van de werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de in paragraaf 33 genoemde vereisten te voldoen).

Het evalueren van de controle-informatie

(Zie Par. A50)

- 35 Bij het trekken van een algehele conclusie over de vraag of de financiële overzichten in overeenstemming zijn met zijn inzicht in de entiteit, dient de accountant te evalueren of de aan het einde van de controle uitgevoerde cijferanalyses wijzen op een niet eerder gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Par. A51)
- 36 Als de accountant een afwijking identificeert, dient hij te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de controle evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is. (Zie Par. A52)
- 37 Als de accountant een afwijking identificeert, ongeacht of deze van materieel belang is, en reden heeft om aan te nemen dat deze het gevolg van fraude is of kan zijn en dat het management (in het bijzonder het senior management) daarbij betrokken is, dient hij de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te herevalueren, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen. De accountant dient ook te overwegen of omstandigheden of voorwaarden wijzen op mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden betrokken zijn wanneer hij de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie heroverweegt. (Zie Par. A53)
- 38 Als de accountant tot de conclusie komt 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 gevolgen daarvan voor de controle te evalueren. (Zie Par. A54)

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten

- 39 Indien de accountant als gevolg van een afwijking die voortkomt uit fraude of vermoede fraude wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die zijn mogelijkheid om de opdracht voort te zetten in het gedrang brengen, dient hij:
- a de in de gegeven omstandigheden van toepassing zijnde professionele en wettelijke verantwoordelijkheden te bepalen, met inbegrip van het eventuele vereiste om de persoon (personen) die hem als accountant heeft (hebben) aangesteld dan wel, in bepaalde gevallen, de regelgevende of toezichhoudende instanties daarvan op de hoogte te stellen;

- b te overwegen of het passend is de opdracht terug te geven indien 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 passende niveau en met de met governance belaste personen het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te bespreken; en
 - ii na te gaan of er een professionele of wettelijke verplichting bestaat om aan de persoon (personen) die de controle-opdracht heeft (hebben) toegewezen of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichhoudende instanties, het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te melden. (Zie Par. A55, A56, A57 en A58)

Schriftelijke bevestigingen

- 40 De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen dat:
- a zij hun verantwoordelijkheid erkennen voor het opzetten, implementeren en onderhouden van de interne beheersing om fraude te voorkomen en te detecteren;
 - b zij de accountant in kennis hebben gesteld van de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude;
 - c zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van eventuele fraude of vermoede fraude waarvan zij kennis hebben en die op de entiteit van invloed is en waarbij betrokken zijn:
 - i het management;
 - ii werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
 - iii anderen indien de fraude een materieel effect zou kunnen hebben op de financiële overzichten; en
 - d zij de accountant in kennis hebben gesteld van eventuele aantijgingen van fraude of vermoede fraude die op de financiële overzichten van de entiteit van invloed is en waarvan zij kennis hebben gekregen via werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevende of toezichhoudende instanties of anderen. (Zie Par. A59 en A60)

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

- 41 Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of informatie heeft verkregen die wijst op het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden, tenzij verboden op grond van wet- of regelgeving, tijdig met het management op het passende niveau te communiceren teneinde de personen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A61 en A62)
- 42 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant, indien hij fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt waarbij betrokken zijn:
- a het management;
 - b werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
 - c anderen indien de fraude leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, deze aangelegenheden tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. Als de accountant fraude vermoedt waarbij het management betrokken is, dient hij dit vermoeden met de met governance belaste personen te communiceren en dient hij met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het voltooiën van de controle te bespreken. Dergelijke communicatie met de met governance belaste personen is vereist, tenzij de communicatie verboden is op grond van wet- of regelgeving (Zie Par. A61, A63, A64 en A65)
- 43 De accountant dient tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is met de met governance belaste personen alle andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die op grond van zijn oordeelsvorming relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden te communiceren. (Zie Par. A61 en A66)

Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

- 44 Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt, dient hij na te gaan of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A67, A68 en A69)
- a van de accountant vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren;
 - b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Documentatie

- 45 De accountant dient in de controledocumentatie¹¹ van de identificatie en de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 315¹², het volgende op te nemen:
- a de significante beslissingen die tijdens de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam zijn genomen met betrekking tot de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en
 - b de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als van beweringen die het gevolg is van fraude; en
 - c geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' die inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
- 46 De accountant dient in de controledocumentatie van zijn manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 330¹³, het volgende op te nemen:
- a de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op 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, en het verband tussen deze werkzaamheden en de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude; en
 - b de resultaten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke bedoeld zijn om in te spelen op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.
- 47 De accountant dient in de controledocumentatie mededelingen van fraude aan het management, de met governance belaste personen, de regelgevende of toezichhoudende instanties en anderen op te nemen.
- 48 Als de accountant tot de conclusie is gekomen dat de veronderstelling dat er een risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten niet van toepassing is in de gegeven omstandigheden van de opdracht, dient hij de redenen voor deze conclusie in de controledocumentatie op te nemen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kenmerken van fraude

(Zie Par. 3)

11 Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

12 Standaard 315, paragraaf 38.

13 Standaard 330, paragraaf 28.

- A1 Bij fraude, of het nu gaat om frauduleuze financiële verslaggeving of de oneigenlijke toe-eigening van activa, is er sprake van een stimulans of druk om te frauderen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen en bepaalde argumenten ter rechtvaardiging van het plegen van fraude. Bijvoorbeeld:
- de stimulans of druk om frauduleuze financiële overzichten te presenteren kan aanwezig zijn wanneer het management door kringen buiten of binnen de entiteit onder druk wordt gezet om een verwachte (en wellicht onrealistische) winstdoelstelling of een verwacht (en wellicht onrealistisch) financieel resultaat te bereiken, in het bijzonder als het niet bereiken van de financiële doelstellingen significante gevolgen kan hebben voor het management. Zo kunnen personen ook in de verleiding komen om activa oneigenlijk toe te eigenen omdat ze bijvoorbeeld boven hun stand leven;
 - een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen kan zich voordoen als een persoon meent dat de interne beheersing kan worden doorbroken, bijvoorbeeld omdat hij een vertrouwenspositie bekleedt of bekend is met specifieke tekortkomingen in de interne beheersing;
 - personen zijn mogelijk in staat om het plegen van een frauduleuze handeling te rechtvaardigen. Sommige personen hebben een instelling die of een karakter of ethisch normbesef dat hen toestaat om willens en wetens oneerlijke handelingen te verrichten. Zelfs personen die verder eerlijk zijn kunnen fraude plegen als hun omgeving voldoende druk op hen uitoefent.
- A2 Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden. Dit kan worden veroorzaakt door de pogingen van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden. Dergelijke manipulaties van de winst kunnen beginnen met kleine handelingen of onjuiste aanpassingen van veronderstellingen en wijzigingen van oordeelsvormingen door het management. Druk en stimulansen kunnen ertoe leiden dat deze handelingen dermate toenemen dat zij uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen wanneer het management vanwege de druk om aan de verwachtingen van de markt te voldoen of vanwege de wens om prestatiegerelateerde beloningen te maximaliseren opzettelijk standpunten inneemt die tot frauduleuze financiële verslaggeving leiden door in de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang op te nemen. In sommige entiteiten kan het management gemotiveerd zijn om de winst met een van materieel belang zijnd bedrag te verlagen teneinde de belastingen tot een minimum te beperken, of om de winst kunstmatig te verhogen teneinde een banklening te krijgen.
- A3 Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer tot stand komen door:
- de administratieve vastleggingen of de daaraan ten grondslag liggende documenten op basis waarvan de financiële overzichten worden opgesteld te manipuleren, te vervalsen (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of te wijzigen;
 - gebeurtenissen, transacties of andere significante informatie onjuist weer te geven in of opzettelijk weg te laten uit de financiële overzichten;
 - verslaggevingsprincipes met betrekking tot bedragen, classificatie, de wijze van presentatie of de toelichting opzettelijk verkeerd toe te passen.
- A4 Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die effectief lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt via technieken zoals opzettelijk:
- het vastleggen van gefingeerde journaalboekingen, met name tegen de einddatum van een verslagperiode, met het oog op het manipuleren van de bedrijfsresultaten of het bereiken van andere doelstellingen;
 - het onjuist aanpassen van veronderstellingen en wijzigen van oordeelsvormingen op basis waarvan rekeningsaldi worden geschat;
 - het niet, te vroeg of te laat in de financiële overzichten verwerken van gebeurtenissen en transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan;

- het weglaten, verhullen of onjuist opnemen van toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of toelichtingen die nodig zijn om een getrouwe weergave te vormen.
- het verhullen van informatie die de in de financiële overzichten opgenomen bedragen zou kunnen beïnvloeden;
- het aangaan van complexe transacties die zijn opgezet om de financiële positie of financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen;
- het wijzigen van vastleggingen en voorwaarden die betrekking hebben op significante en ongebruikelijke transacties.

A5 Oneigenlijke toe-eigening van activa houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn. Activa kunnen op verschillende manieren oneigenlijk worden toegeëigend, bijvoorbeeld door:

- ontvangsten te verduisteren (bijvoorbeeld geïnde handelsvorderingen oneigenlijk toe-eigenen of ontvangsten die betrekking hebben op afgewaardeerde rekeningen naar een privérekening doorsluizen);
- materiële activa of intellectueel eigendom te ontvreemden (bijvoorbeeld voorraadartikelen stelen voor eigen gebruik of om ze te verkopen, schroot stelen om het te verkopen, met een concurrent samenspannen door hem in ruil voor betaling technologische gegevens te verstrekken);
- een entiteit te laten betalen voor goederen en diensten die niet zijn ontvangen (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, commissies die leveranciers aan inkopers van de entiteit betalen in ruil voor het kunstmatig verhogen van de prijzen, betalingen aan fictieve werknemers); en
- activa van de entiteit aan te wenden 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).

Een oneigenlijke toe-eigening van activa gaat vaak gepaard met valse of misleidende vastleggingen of documenten om te verhullen dat de activa ontbreken of dat deze zonder de vereiste toestemming in onderpand zijn gegeven.

Verantwoordelijkheden voor de preventie en detectie van fraude

Verantwoordelijkheden van de accountant

(Zie Par. 9)

A6 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de NV NOCLAR vereist van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving tussen accountants binnen het opdrachtteam omvatten, of andere accountants die werk uitvoeren bij entiteiten of bedrijfseenheden van een groep voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.¹⁴

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A7 De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector met betrekking tot fraude kunnen voortvloeien uit wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften die op publieke

¹⁴ Zie NV NOCLAR.

entiteiten van toepassing zijn, of kunnen afzonderlijk onder het mandaat van de accountant vallen. Bijgevolg zijn de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector mogelijk niet beperkt tot het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, maar houden zij mogelijk ook ruimere verantwoordelijkheden in voor het inschatten van frauderisico's.

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 13, 14 en 15)

- A8 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling vereist dat de accountant zich voortdurend afvraagt of de verkregen informatie en controle-informatie erop wijst dat er mogelijk een afwijking van materieel belang bestaat die het gevolg is van fraude. Dit omvat het overwegen van de betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie en de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten', indien aanwezig, met betrekking tot het opstellen en het onderhouden daarvan. Vanwege de kenmerken van fraude is een professioneel-kritische instelling van de accountant bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
- A9 Hoewel van de accountant niet kan worden verwacht dat hij de in het verleden opgedane ervaring inzake de eerlijkheid en integriteit van het management van de entiteit en de met governance belaste personen naast zich neerlegt, is zijn professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, aangezien de omstandigheden mogelijk zijn gewijzigd.
- A10 Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle houdt zelden in dat de authenticiteit van documenten wordt geverifieerd. Evenmin is de accountant opgeleid om deze authenticiteit vast te stellen of wordt hij geacht deskundige op dit gebied te zijn.¹⁵ Als de accountant echter omstandigheden vaststelt 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:
- directe navraag bij de betrokken derde;
 - inschakeling van een deskundige om te laten onderzoeken of het document authentiek is.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam

(Zie Par. 16)

- A11 De bespreking met de leden van het opdrachtteam van de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude:
- biedt de meer ervaren leden van het opdrachtteam de gelegenheid om hun inzichten te delen over de vraag hoe en waar de financiële overzichten mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
 - stelt de accountant in staat om op passende wijze op dergelijke vatbaarheid in te spelen en om te bepalen welke leden van het opdrachtteam bepaalde controlewerkzaamheden zullen uitvoeren;
 - stelt de accountant in staat om 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 de accountant mogelijk ter kennis zullen komen.
- A12 De bespreking kan onder meer de volgende aangelegenheden betreffen:
- een uitwisseling van ideeën tussen de leden van het opdrachtteam over de vraag hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit (inclusief de individuele overzichten en de toelichtingen) volgens hen mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van

¹⁵ Standaard 200, paragraaf A49.

fraude, op welke wijze het management frauduleuze financiële verslaggeving tot stand zou kunnen brengen en verhullen, en op welke wijze activa van de entiteit oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;

- het overwegen van de omstandigheden die kunnen wijzen op winstmanipulatie en de winstmanipulatiemethoden die het management zou kunnen gebruiken en die tot frauduleuze financiële verslaggeving zouden kunnen leiden;
- het overwegen van het risico dat het management kan proberen om de toelichting op een wijze te presenteren die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden kan verhullen (bijvoorbeeld door het opnemen van te veel onbelangrijke informatie of door het gebruiken van onduidelijke of dubbelzinnige bewoordingen).
- het overwegen van de bekende externe en interne factoren die van invloed zijn op de entiteit en die het management of anderen mogelijk ertoe aanzetten of onder druk zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management of anderen in staat stelt het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het overwegen van de betrokkenheid van het management bij het toezicht op werknemers die toegang hebben tot contant geld of andere activa die vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening;
- het overwegen van ongebruikelijke of onverklaarde veranderingen in het gedrag of in de levensstijl van leden van het management of werknemers die ter kennis van het opdrachtteam zijn gekomen;
- het benadrukken van het belang om tijdens de controle alert te blijven op de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- het overwegen van de soorten omstandigheden die, indien ze zich zouden voordoen, kunnen wijzen op de mogelijkheid van fraude;
- het overwegen van de wijze waarop een element van onvoorspelbaarheid zal worden opgenomen in de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- het overwegen van de controlewerkzaamheden die kunnen worden geselecteerd om in te spelen op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, alsmede het overwegen of bepaalde soorten controlewerkzaamheden doeltreffender zijn dan andere;
- het overwegen van eventuele aantijgingen van fraude die ter kennis van de accountant zijn gekomen;
- het overwegen 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 op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

(Zie Par. 18(a))

A13 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 de inschatting door het management van het risico op fraude en omtrent de interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van een dergelijk risico en de beheersingsmaatregelen kunnen per entiteit verschillen. In sommige entiteiten maakt het management gedetailleerde inschattingen op jaarlijkse basis of als onderdeel van een systeem van continue monitoring. In andere entiteiten kan de inschatting door het management minder gestructureerd zijn en minder vaak plaatsvinden. De aard, omvang en frequen-

tie van de inschatting door het management zijn relevant voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit. Zo kan het feit dat het management het frauderisico niet heeft ingeschat in sommige omstandigheden erop wijzen dat het management te weinig belang hecht aan de interne beheersing.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A14 In sommige entiteiten, met name in kleinere entiteiten, kan de inschatting door het management zich concentreren op de risico's op personeelsfraude of oneigenlijke toe-eigening van activa.

Het door het management gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op frauderisico's

(Zie Par. 18(b))

A15 In het geval van entiteiten met meerdere vestigingen kunnen de door het management gevolgde processen verschillende niveaus voor het monitoren van bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten omvatten. Het management kan ook specifieke bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten hebben geïdentificeerd waarvan het waarschijnlijker is dat er een frauderisico bestaat.

Het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit

(Zie Par. 19)

A16 De inlichtingen die de accountant aan het management vraagt, kunnen nuttige informatie opleveren over de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van personeelsfraude. Het is echter onwaarschijnlijk dat dergelijke inlichtingen nuttige informatie opleveren over de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van managementfraude. Het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit kan voor bepaalde personen een gelegenheid zijn om aan de accountant informatie te verstrekken die anders niet zou worden meegedeeld.

A17 Voorbeelden van anderen binnen de entiteit bij wie de accountant inlichtingen zou kunnen inwinnen over het bestaan of vermoeden van fraude zijn:

- uitvoerend personeel dat niet rechtstreeks bij het proces van financiële verslaggeving betrokken is;
- werknemers met verschillende beslissingsbevoegdheden;
- werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties en de personen die toezicht op en controle over die werknemers uitoefenen;
- interne juridisch adviseurs;
- de chief ethics officer of een vergelijkbare persoon;
- de persoon of personen belast met het afhandelen van aantijgingen van fraude.

A18 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 het verzoeken om inlichtingen evalueert met een professioneel-kritische instelling, het noodzakelijk acht om de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen met andere informatie te staven.

Het verzoeken om inlichtingen bij de interne audit

(Zie Par. 20)

A19 Standaard 315 en Standaard 610 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de controle van entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken.¹⁶ Bij de uitvoering van de werkzaamheden die op grond van deze Standaarden in de context van fraude vereist zijn, kan de accountant verzoeken om inlichtingen over specifieke activiteiten van de interne auditfunctie, zoals:

16 Standaard 315, paragraaf 14(a) en 24(a)(ii) en Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.

- de eventuele werkzaamheden die door de interne auditfunctie in de loop van het jaar zijn uitgevoerd met het oog op het detecteren van fraude;
- de vraag of het management naar tevredenheid op eventuele bevindingen uit deze werkzaamheden heeft ingespeeld.

Het verwerven van inzicht in het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht
(Zie Par. 21)

- A20 De met governance belaste personen van een entiteit houden toezicht op de systemen van de entiteit voor risicomonitoring, het financieel beheer en het naleven van de wet. In veel landen zijn praktijken inzake *corporate governance* goed ontwikkeld en spelen de met governance belaste personen een actieve rol bij het toezicht op de inschatting door de entiteit van de risico's op fraude alsmede de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op dergelijke risico's. Omdat de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen en het management per entiteit en per land kunnen verschillen, is het belangrijk dat de accountant hun respectieve verantwoordelijkheden kent om inzicht te kunnen verwerven in het toezicht dat door de daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend.¹⁷
- A21 Inzicht in het toezicht dat door de met governance belaste personen wordt uitgeoefend kan inzichten verschaffen met betrekking tot de vatbaarheid van de entiteit voor managementfraude, de adequaatheid van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op frauderisico's, en de bekwaamheid en integriteit van het management. De accountant kan dit inzicht op verschillende manieren verkrijgen, zoals door het bijwonen van vergaderingen waarop deze aangelegenheden worden besproken, het lezen van de notulen van deze vergaderingen of het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A22 In sommige gevallen zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. Dit kan zich voordoen in een kleine entiteit die door één eigenaar wordt bestuurd en waar niemand anders met governance is belast. In die gevallen onderneemt de accountant gewoonlijk geen actie omdat er geen toezicht wordt uitgeoefend dat losstaat van het management.

Overwegen van andere informatie
(Zie Par. 24)

- A23 Naast de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van cijferanalyses kan andere verkregen informatie over de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit nuttig zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De bespreking tussen de leden van het opdrachtteam kan informatie verschaffen die nuttig is bij het identificeren van deze risico's. Voorts is het mogelijk dat de informatie die in het kader van het proces van aanvaarding en voortzetting van de cliënt is verkregen en de ervaring die bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie, is opgedaan relevant is bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het evalueren van frauderisicofactoren
(Zie Par. 25)

- A24 Het feit dat fraude gewoonlijk wordt verhuuld, kan het zeer moeilijk maken deze te detecteren. Niettemin kan de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen (frauderisicofactoren). Bijvoorbeeld:

¹⁷ In Standaard 260, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8, wordt besproken met wie de accountant communiceert wanneer de governance-structuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd.

- de noodzaak om aan de verwachtingen van derden te voldoen om via de uitgifte van eigen aandelen aanvullende financiering te verkrijgen kan iemand onder druk zetten om fraude te plegen;
- de toekenning van aanzienlijke bonussen indien onrealistische winstdoelstellingen worden bereikt kan iemand ertoe aanzetten om fraude te plegen; en
- een ondoeltreffende interne beheersingsomgeving kan een gelegenheid scheppen om fraude te plegen.

A25 Frauderisicofactoren zijn niet gemakkelijk te rangschikken in volgorde van belangrijkheid. De significantie van frauderisicofactoren verschilt sterk. Sommige van deze factoren zijn aanwezig in entiteiten waar de specifieke omstandigheden geen risico's op een afwijking van materieel belang inhouden. Daarom is het vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het bepalen of een frauderisicofactor aanwezig is en of deze in aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.

A26 Voorbeelden van frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze financiële verslaggeving en de oneigenlijke toe-eigening van activa zijn opgenomen in bijlage 1. Deze ter illustratie opgenomen risicofactoren worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:

- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Frauderisicofactoren kunnen betrekking hebben op stimulansen, druk of gelegenheden die voortvloeien uit omstandigheden die vatbaarheid voor afwijkingen creëren, voordat rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen. Frauderisicofactoren, waaronder opzettelijke tendentie bij het management, zijn, voor zover zij het inherente risico beïnvloeden, inherente risicofactoren.¹⁸ Frauderisicofactoren kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit die gelegenheid bieden om fraude te plegen of die van invloed kunnen zijn op de instelling van het management of de mogelijkheid om frauduleuze handelingen te rationaliseren. Frauderisicofactoren die een weergave zijn van een instelling die de 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 door bijvoorbeeld het vereiste inzicht in de interne beheersingsomgeving van de entiteit¹⁹. Hoewel de in bijlage 1 beschreven frauderisicofactoren een breed scala beslaan van omstandigheden waarmee de accountant kan worden geconfronteerd, vormen ze slechts voorbeelden en kunnen er ook andere risicofactoren bestaan.

A27 De omvang, complexiteit en eigendomskenmerken van de entiteit hebben een aanzienlijke invloed op het overwegen van de relevante frauderisicofactoren. Zo kunnen bij een grote entiteit factoren aanwezig zijn die gewoonlijk onbehoorlijk gedrag door het management beperken, zoals:

- de uitoefening van effectief toezicht door de met governance belaste personen;
- een effectieve interne auditfunctie;
- het bestaan en de handhaving van een schriftelijke gedragscode.

Bovendien is het mogelijk dat frauderisicofactoren die worden overwogen op het niveau van een bedrijfssegment tot andere inzichten leiden dan de inzichten die worden verkregen wanneer deze factoren op het niveau van de entiteit als geheel worden overwogen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A28 In het geval van een kleine entiteit is het mogelijk dat sommige van of al deze overwegingen niet van toepassing of minder relevant zijn. Zo heeft een kleinere entiteit mogelijk geen schriftelijke gedrags-

18 Standaard 315, paragraaf 12(f).

19 Standaard 315, paragraaf 21.

code, maar heeft ze in plaats daarvan door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management een bedrijfscultuur ontwikkeld die het belang van integriteit en ethisch handelen benadrukt. Een door één persoon gedomineerd management in een kleine entiteit is op zich gewoonlijk geen indicatie dat het management geen passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het proces van financiële verslaggeving uitdraagt en overbrengt. In sommige entiteiten is het mogelijk dat de noodzaak om goedkeuring van het management te krijgen de in andere opzichten tekortschietende interne beheersingsmaatregelen compenseert en het risico van werknemersfraude beperkt. 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 om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

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

Risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten

(Zie Par. 27)

- A29 Een afwijking van materieel belang die het gevolg is van frauduleuze financiële verslaggeving met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten is vaak terug te voeren tot de te hoge opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld te vroeg op te nemen of door fictieve opbrengsten te boeken. Zij kan ook het gevolg zijn van de te lage opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld ten onrechte naar een latere verslagperiode door te schuiven.
- A30 De risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten kunnen in sommige entiteiten groter zijn dan in andere. Het management kan bijvoorbeeld aan stimulansen of druk onderhevig zijn om zich schuldig te maken aan frauduleuze financiële verslaggeving door een onjuiste verantwoording van opbrengsten in het geval van beursgenoteerde entiteiten wanneer bijvoorbeeld de prestaties worden gemeten in termen van omzet- of winststijging ten opzichte van het voorgaande jaar. Het is eveneens mogelijk dat er grotere risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten bestaan bij entiteiten die een aanzienlijk deel van hun opbrengsten door middel van contante verkopen realiseren.
- A31 Het is mogelijk dat de veronderstelling dat bij de verantwoording van opbrengsten frauderisico's bestaan wordt weerlegd. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat er met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten geen risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude als er sprake is van één soort van eenvoudige opbrengstgenererende transacties, bijvoorbeeld de huuropbrengst voor één bepaald onroerend goed.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en het verwerven van inzicht in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit

(Zie Par. 27)

- A32 Het management kan oordeelsvormingen maken over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en over de aard en omvang van de risico's die het wil aanvaarden.²⁰ Bij het bepalen van de interne beheersingsmaatregelen die moeten worden geïmplementeerd om fraude te voorkomen en te detecteren, houdt het management rekening met de risico's dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten. In dit verband kan het management tot de conclusie komen dat het niet kosteneffectief is om een specifieke interne beheersingsmaatregel te implementeren en in stand te houden in verhouding tot de afname van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is.
- A33 Derhalve is het belangrijk dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, heeft geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te detecteren. Bij het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen die inspel op de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, kan de accountant bijvoorbeeld vaststellen dat het management er bewust voor heeft gekozen de risico's te aanvaarden

²⁰ Standaard 315, paragraaf A56.

die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie uit het identificeren van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van hun opzet en het bepalen of ze zijn geïmplementeerd, kan tevens nuttig zijn bij het identificeren van 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 bevatten die het gevolg is van fraude.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren

(Zie Par. 29)

A34 Bij het bepalen van de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude wordt over het algemeen rekening gehouden met de wijze waarop de algehele uitvoering van de controle een intensivering van de professioneel-kritische instelling kan weerspiegelen, bijvoorbeeld door middel van:

- een grotere alertheid bij het bepalen van de aard en omvang van de documentatie die zal worden onderzocht ter onderbouwing van transacties van materieel belang;
- een grotere erkenning van de noodzaak om de door het management verstrekte uitleg of bevestigingen inzake aangelegenheden van materieel belang te staven.

Dit houdt ook meer algemene overwegingen in naast de specifieke werkzaamheden die voor het overige waren gepland; deze overwegingen betreffen onder meer de in paragraaf 30 genoemde aanlegenheden, die hierna worden besproken.

Toewijzing en toezicht houden op het personeel

(Zie Par. 30(a))

A35 De accountant kan op de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld aanvullende personen met specifieke deskundigheid en kennis, zoals forensisch deskundigen en IT-experts, of meer ervaren personen aan de opdracht toe te wijzen.

A36 De mate van toezicht weerspiegelt de inschatting door de accountant van de risico's op 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.

Onvoorspelbaarheid bij de keuze van controlewerkzaamheden

(Zie Par. 30(c))

A37 Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden is het belangrijk een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen, omdat het mogelijk is dat personen binnen de entiteit die vertrouwd zijn met de werkzaamheden die in het kader van een controleopdracht gewoonlijk worden uitgevoerd beter in staat zijn frauduleuze financiële verslaggeving te verhullen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:

- gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren op geselecteerde rekeningsaldi en beweringen die vanwege hun materialiteit of risiconiveau niet op een andere wijze worden getoetst;
- de verwachte timing van de controlewerkzaamheden te wijzigen;
- verschillende steekproefmethoden te hanteren;
- op verschillende locaties of op niet aangekondigde locaties controlewerkzaamheden uit te voeren.

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

(Zie Par. 31)

A38 De accountant kan op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden op de volgende manieren te wijzigen:

- het kan noodzakelijk zijn de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen om betrouwbaardere en relevantere controle-informatie of aanvullende ondersteunende informatie te verkrijgen. Dit kan van invloed zijn op het uit te voeren type controlewerkzaamheden en op de combinatie van controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - fysieke waarneming of inspectie van bepaalde activa kan aan belang toenemen of de accountant kan ervoor opteren auditsoftwaretoepassingen te gebruiken teneinde meer controle-informatie te verzamelen over gegevens in significante rekeningen of elektronische transactiebestanden;
 - de accountant kan controlewerkzaamheden opzetten om aanvullende stavende informatie te verkrijgen. Als de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat het management onder druk staat om aan de winstverwachtingen te voldoen, kan er in verband daarmee een risico bestaan dat het management de omzet te hoog wil voorstellen door verkoopovereenkomsten aan te gaan waarin voorwaarden zijn opgenomen die opbrengstverantwoording niet toestaan of door verkopen te factureren voordat de goederen worden geleverd. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld externe bevestigingen opzetten, niet alleen ter bevestiging van uitstaande bedragen maar tevens ter bevestiging van de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van data, retourvoorwaarden en leveringsvoorwaarden. Daarnaast kan de accountant het effectief achten dat hij, ter aanvulling van deze externe bevestigingen, bij andere dan financieel medewerkers van de entiteit verzoekt om inlichtingen over wijzigingen in verkoop- en leveringsvoorwaarden;
- het kan noodzakelijk zijn de timing van gegevensgerichte controles aan te passen. De accountant kan besluiten dat de uitvoering van gegevensgerichte controles op of tegen de einddatum van de verslagperiode beter inspeelt op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De accountant kan tot de conclusie komen dat, gegeven de ingeschatte risico's op een opzettelijk veroorzaakte afwijking of manipulatie, 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 mogelijk dat, vanwege een opzettelijke afwijking – bijvoorbeeld een afwijking die betrekking heeft op een onjuiste verantwoording van opbrengsten – die mogelijk in een tussentijdse periode tot stand is gekomen, de accountant ervoor opteert gegevensgerichte controles uit te voeren met betrekking tot transacties die op een eerder moment in de verslagperiode of in de loop van de verslagperiode hebben plaatsgevonden;
- de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden weerspiegelt de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Het kan bijvoorbeeld passend zijn de steekproefomvang te vergroten of meer gedetailleerde cijferanalyses uit te voeren. Tevens kunnen auditsoftwaretoepassingen het mogelijk maken elektronische transacties en bestanden met rekeninggegevens uitgebreider te toetsen. Dergelijke toepassingen kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren of om de gehele populatie te toetsen in plaats van slechts een selectie daaruit.

A39 Als de accountant een risico identificeert op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot voorraadhoeveelheden, kan het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit helpen bij het vaststellen van de locaties of elementen die speciale aandacht vergen tijdens of na de fysieke voorraadopname. Een dergelijke beoordeling kan leiden tot een beslissing om de voorraadopname op bepaalde locaties onaangekondigd waar te nemen of om de voorraadopname op alle locaties op dezelfde datum uit te voeren.

- A40 Het is mogelijk dat de accountant een risico op een afwijking van materieel belang identificeert die het gevolg is van fraude en die betrekking heeft op een aantal rekeningen en beweringen. Deze kunnen onder meer bestaan uit de waardering van activa, schattingen met betrekking tot specifieke transacties (zoals overnames, reorganisaties of afstotingen van bedrijfssegmenten) en andere significante overlopende verplichtingen (zoals pensioenverplichtingen en andere verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding, of milieusaneringsverplichtingen). Het risico kan ook verband houden met significante wijzigingen in veronderstellingen met betrekking tot terugkerende schattingen. De informatie die bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is verzameld, kan de accountant helpen bij het evalueren van de redelijkheid van dergelijke schattingen door het management alsmede de redelijkheid van de onderliggende oordeelsvormingen en veronderstellingen. Een retrospectieve beoordeling van soortgelijke oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management in voorgaande verslagperiodes kan ook inzicht verschaffen in de redelijkheid van de oordeelsvormingen en veronderstellingen die de schattingen door het management onderbouwen.
- A41 Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, waaronder voorbeelden ter illustratie van het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid, zijn opgenomen in bijlage 2. Deze bijlage bevat voorbeelden van de manieren waarmee de accountant inspeelt op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving, met inbegrip van frauduleuze financiële verslaggeving die voortkomt uit de verantwoording van opbrengsten, als de oneigenlijke toe-eigening van activa.

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

Journaalboekingen en andere aanpassingen

(Zie Par. 32(a))

- A42 Afwijkingen van materieel belang in financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, gaan vaak gepaard met het manipuleren van het proces van financiële verslaggeving door middel van het vastleggen van onjuiste of niet-geautoriseerde journaalboekingen. Dit kan zich voordoen in de loop van het jaar of aan het einde van de verslagperiode, of doordat het management aanpassingen aanbrengt in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen die niet in journaalboekingen worden weerspiegeld, zoals aanpassingen en herclassificaties in het kader van een consolidatie.
- A43 Voorts is het belangrijk dat de accountant de risico's overweegt op een afwijking van materieel belang die verband houdt met een ongeoorloofd doorbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen²¹, omdat geautomatiseerde processen en interne beheersingsmaatregelen het risico op onopzettelijke fouten weliswaar kunnen beperken maar het risico niet uitsluiten dat iemand op ongeoorloofde wijze dergelijke geautomatiseerde processen doorbreekt, bijvoorbeeld door de bedragen te wijzigen die automatisch in het grootboek of in het systeem voor financiële verslaggeving worden geboekt. Indien informatie op een geautomatiseerde wijze wordt doorgeboekt, is het bovendien mogelijk dat er weinig of geen zichtbare controle-informatie voor een dergelijke interventie in de informatiesystemen zijn.
- A44 Bij het bepalen en selecteren van journaalboekingen en andere aanpassingen voor toetsing en het bepalen van de passende methode om de onderbouwing van de geselecteerde elementen te onderzoeken, zijn de volgende aangelegenheden relevant:
- *de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude* – de aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de accountant heeft verkregen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, kan de accountant helpen bij het bepalen van de specifieke soorten journaalboekingen en andere aanpassingen die zullen worden getoetst;

21 Standaard 315, paragraaf 26(a)(ii).

- *interne beheersingsmaatregelen die zijn geïmplementeerd met betrekking tot journaalboekingen en andere aanpassingen* – effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorbereiden en vastleggen van journaalboekingen en andere aanpassingen kunnen de omvang van de vereiste gegevensgerichte controles beperken, mits de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst;
- *het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de aard van de controle-informatie die kan worden verkregen* – bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties uit een combinatie van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Zo ook kan de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde werkzaamheden en interne beheersingsmaatregelen omvatten. Indien binnen het proces van financiële verslaggeving gebruik wordt gemaakt van informatietechnologie, zijn journaalboekingen en andere aanpassingen mogelijk alleen in elektronische vorm beschikbaar;
- *de kenmerken van frauduleuze journaalboekingen of andere aanpassingen* – onjuiste journaalboekingen of andere aanpassingen hebben vaak unieke typerende kenmerken. Deze kenmerken kunnen betrekking hebben op boekingen (a) verricht in rekeningen die daarmee geen verband houden, ongebruikelijk zijn of zelden worden gebruikt, (b) verricht door personen die gewoonlijk geen journaalboekingen verrichten, (c) verwerkt aan het einde van de verslagperiode of als boekingen na de afsluitdatum van de financiële overzichten met nauwelijks of geen uitleg of omschrijving, (d) verricht vóór of tijdens het opstellen van de financiële overzichten zonder vermelding van rekeningnummers, of (e) die ronde getallen bevatten of op telkens dezelfde eindcijfers eindigen;
- *de aard en complexiteit van de rekeningen* – het is mogelijk dat onjuiste journaalboekingen of aanpassingen worden opgenomen in rekeningen die (a) complexe of ongebruikelijke transacties bevatten, (b) significante schattingen en aanpassingen aan het einde van de verslagperiode bevatten, (c) in het verleden vatbaar waren voor afwijkingen, (d) niet tijdig zijn aangesloten of die niet-aangesloten verschillen bevatten, (e) intercompanytransacties bevatten, of (f) die anderszins verband houden met een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij controles van entiteiten met verschillende locaties of groepsonderdelen moet worden overwogen of het nodig is journaalboekingen uit verschillende locaties te selecteren;
- *journaalboekingen of andere aanpassingen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering worden verwerkt* – het is mogelijk dat journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn niet in dezelfde mate aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als terugkerende journaalboekingen die worden gebruikt om transacties zoals maandelijkse verkopen, inkopen en kasuitgaven te boeken.

A45 De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de toetsingen van journaalboekingen en andere aanpassingen. Omdat frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen vaak aan het einde van een verslagperiode worden geboekt, is echter op grond van paragraaf 33(a)(ii) vereist dat de accountant de rond die tijd verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen selecteert. Aangezien afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude zich gedurende de gehele periode kunnen voordoen en gepaard kunnen gaan met omvangrijke pogingen om de wijze waarop de fraude is uitgevoerd te verhullen, is op grond van paragraaf 33(a)(iii) vereist dat de accountant overweegt of het eveneens noodzakelijk is om de tijdens de verslagperiode verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen te toetsen.

Schattingen

(Zie Par. 33(b))

A46 Bij de opstelling van financiële overzichten moet het management een aantal oordeelsvormingen maken of veronderstellingen doen die van invloed zijn op significante schattingen, en moet het management voortdurend monitoren of deze schattingen redelijk zijn. Frauduleuze financiële verslagge-

ving komt vaak tot stand door middel van opzettelijke afwijkingen in schattingen. Dit kan bijvoorbeeld worden gerealiseerd door alle voorzieningen of reserves op dezelfde wijze te onder- of overwaarde- ren om de winst gelijkmatig te verdelen over twee of meer verslagperiodes of om een vooraf bepaald winstniveau te bereiken met het oog op het misleiden van de gebruikers van de financiële overzichten door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.

- A47 Een retrospectieve beoordeling van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld, heeft tot doel te bepalen of er aanwijzingen bestaan voor een mogelijke tendentie bij het management. Ze is niet bedoeld om de in het voorgaande boekjaar door de accountant toegepaste professionele oordeelsvormingen die op de destijds beschikbare informatie waren gebaseerd in twijfel te trekken.
- A48 Een retrospectieve beoordeling is tevens vereist op grond van Standaard 540.²² Deze beoordeling wordt in het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerd teneinde informatie te verkrijgen over de effectiviteit van het schattingsproces dat tijdens de voorgaande verslagperiode door het management werd gevolgd, controle-informatie te verkrijgen over de uitkomst of, indien van toepassing, de herschatting van schattingen van de voorgaande verslagperiode die relevant zijn voor het bepalen van de schattingen van de lopende verslagperiode, en controle-informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals schattingonzekerheid, die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht. Vanuit praktisch oogpunt kan de door de accountant overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde beoordelingen van de oordeelsvormingen en veronderstellingen door het management op tendenties die mogelijk een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is, tegelijk worden uitgevoerd met de beoordeling die op grond van Standaard 540 vereist is.

Zakelijke beweegredenen voor significante transacties (Zie Par. 33(c))

- A49 Indicatoren die erop kunnen wijzen dat significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die om een andere reden ongebruikelijk lijken te zijn, mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa, zijn onder meer:
- de vorm van deze transacties lijkt overdreven complex (bijvoorbeeld een transactie waarbij meerdere entiteiten binnen een geconsolideerde groep zijn betrokken of een transactie met meerdere niet-verbonden derden);
 - het management heeft de aard en verwerking van deze transacties niet besproken met de met governance belaste personen binnen de entiteit, 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 onderliggende economische beweegredenen voor de transactie;
 - transacties waarbij niet-geconsolideerde verbonden partijen, met inbegrip van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten ('special purpose entities'), zijn betrokken, zijn niet naar behoren geëvalueerd of goedgekeurd door de met governance belaste personen binnen de entiteit;
 - bij de transacties zijn niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken of partijen die niet voldoende gewicht of financiële draagkracht hebben om de transactie zonder steun van de gecontroleerde entiteit af te wikkelen.

Het evalueren van controle-informatie

(Zie Par. 35, 36, 37 en 38)

²² Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*, paragraaf 14.

A50 Standaard 330 vereist dat de accountant op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie evalueert of de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds passend zijn.²³ Deze evaluatie is vooral kwalitatief van aard en is gebaseerd op de door de accountant toegepaste oordeelsvorming. Deze evaluatie kan verder inzicht verschaffen in de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede in de noodzaak om aanvullende of andere controlewerkzaamheden uit te voeren. 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 trekken van een algehele conclusie

(Zie Par. 35)

A51 Bij het bepalen welke specifieke ontwikkelingen en relaties mogelijk wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, is professionele oordeelsvorming vereist. Ongebruikelijke relaties waarbij opbrengsten en baten aan het einde van het boekjaar een rol spelen, zijn bijzonder relevant. Voorbeelden zijn: de rapportering van ongewoon hoge baten tijdens de laatste weken van de verslagperiode, ongebruikelijke transacties of baten die niet consistent zijn met ontwikkelingen in de kasstroom uit operationele activiteiten.

Rekening houden met geïdentificeerde afwijkingen

(Zie Par. 36, 37 en 38)

A52 Omdat fraude gepaard gaat met een stimulans of druk om fraude te plegen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen of de rechtvaardiging van het plegen van fraude, is het onwaarschijnlijk dat een geval van fraude een geïsoleerde gebeurtenis is. Bijgevolg wijzen afwijkingen, zoals talrijke afwijkingen op een specifieke locatie ook al is het totale effect ervan niet van materieel belang, mogelijk op het risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A52A *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.*

A53 De implicaties van geïdentificeerde fraude hangen af van de omstandigheden. Een niet-significant fraudegeval kan bijvoorbeeld significant zijn als het senior management erbij betrokken is. Onder die omstandigheden kan de betrouwbaarheid van de eerder verkregen controle-informatie in twijfel worden getrokken, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en het waarheidsgehalte van de ontvangen bevestigingen en over de authenticiteit van administratieve vastleggingen en documentatie. Ook kan de mogelijkheid van samenspanning tussen werknemers, het management of derden bestaan.

A54 Standaard 450²⁴ en Standaard 700²⁵ stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de evaluatie en afhandeling van afwijkingen en het effect op het oordeel in de controleverklaring.

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten

(Zie Par. 39)

A55 Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden die zich kunnen voordoen en die de mogelijkheid van de accountant om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen, zijn:

- de entiteit neemt met betrekking tot de fraude niet de passende maatregelen die de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht, ook al is de fraude niet van materieel belang voor de financiële overzichten;

²³ Standaard 330, paragraaf 25.

²⁴ Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

²⁵ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

- het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en de resultaten uit controlewerkzaamheden wijzen op een significant risico op fraude die van materieel belang is en een diepgaande invloed heeft; of
- de accountant heeft een significant punt van zorg over de competentie of integriteit van het management of de met governance belaste personen.

A56 Vanwege de verscheidenheid aan situaties 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 gevolgen van de betrokkenheid van een lid van het management of een met governance belaste persoon (wat van invloed zou kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de bevestigingen door het management) alsmede de gevolgen voor de accountant van een verdere associatie met de entiteit.

A57 De accountant heeft in dergelijke omstandigheden professionele en wettelijke verantwoordelijkheden die per land kunnen verschillen. In sommige landen is de accountant bijvoorbeeld gerechtigd of verplicht om een verklaring af te leggen of te rapporteren aan de persoon (personen) die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichhoudende instanties. Gezien de uitzonderlijke aard van de omstandigheden en de noodzaak om de wettelijke verplichtingen in acht te nemen, kan de accountant het passend achten juridisch advies in te winnen bij het nemen van de beslissing om de opdracht al dan niet terug te geven en bij het bepalen van de passende te ondernemen actie, met inbegrip van de mogelijkheid om verslag uit te brengen aan de aandeelhouders, regelgevende of toezichhoudende instanties of anderen.

A57A *De meldingsplicht bij wettelijke controleopdrachten, als gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta, is geregeld in artikel 26 van deze wet en in artikel 36 tot en met 38 van het Bta.*

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A58 In veel gevallen is het in de publieke sector voor de accountant niet mogelijk om de opdracht terug te geven vanwege de aard van het mandaat of overwegingen van algemeen belang.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 40)

A59 Standaard 580²⁶ stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bij de controle verkrijgen van geschikte bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. Naast de erkenning van het feit dat zij hun verantwoordelijkheden voor de opstelling van de financiële overzichten hebben vervuld, is het belangrijk dat, ongeacht de grootte van de entiteit, het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen erkennen dat zij verantwoordelijk zijn voor de interne beheersing die is opgezet en is geïmplementeerd en onderhouden om fraude te voorkomen en te detecteren.

A60 Vanwege de aard van fraude en de moeilijkheden waarmee accountants worden geconfronteerd bij het detecteren van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, is het van belang dat de accountant een schriftelijke bevestiging van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen verkrijgt waarin zij verklaren dat zij de accountant in kennis hebben gesteld van:

- a de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude; en
- b alle hun bekende gevallen van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is.

26 Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 en 43)

A61 In bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de fraude te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Mededelingen aan het management

(Zie Par. 41)

A62 Wanneer de accountant controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat fraude bestaat of zou kunnen bestaan, is het belangrijk dat dit zo snel mogelijk als praktisch uitvoerbaar is ter kennis wordt gebracht van het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, ook al lijkt het een onbeduidende zaak te betreffen (bijvoorbeeld een ontvreemding van een klein bedrag door een werknemer op een laag niveau in de organisatie). Het bepalen welk managementniveau het passende is, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren zoals de waarschijnlijkheid van samenspanning alsmede de aard en omvang van de vermoede fraude. Gewoonlijk is het passende managementniveau ten minste één niveau hoger dan het niveau van de personen die bij de vermoede fraude betrokken lijken te zijn.

Mededelingen aan de met governance belaste personen

(Zie Par. 42)

A63 De accountant kan mondeling of schriftelijk met de met governance belaste personen communiceren. In Standaard 260 is beschreven met welke factoren de accountant rekening moet houden bij het bepalen of de communicatie mondeling dan wel schriftelijk moet verlopen.²⁷ Vanwege de aard en gevoeligheid van fraude waarbij het senior management betrokken is of fraude die tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten leidt, rapporteert de accountant deze aangelegenheden tijdig en kan hij het noodzakelijk achten om deze aangelegenheden ook schriftelijk te rapporteren.

A64 In sommige gevallen kan de accountant het passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen wanneer hij zich bewust wordt van fraude waarbij andere werknemers dan leden van het management betrokken zijn en die niet leidt tot een afwijking van materieel belang. Het is evenzeer mogelijk dat de met governance belaste personen het op prijs stellen van deze situaties op de hoogte te worden gesteld. Het komt het communicatieproces ten goede als de accountant en de met governance belaste personen in een vroeg stadium van de controle afspraken maken over de aard en omvang van deze communicatie door de accountant.

A65 In de uitzonderlijke gevallen waarin de accountant twijfelt aan de integriteit of eerlijkheid van het management of de met governance belaste personen, kan hij het passend achten om juridisch advies in te winnen als hulpmiddel bij het bepalen van de passende te ondernemen actie.

Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude

(Zie Par. 43)

A66 Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die met de met governance belaste personen van de entiteit moeten worden besproken, zijn bijvoorbeeld:

²⁷ Standaard 260, paragraaf A38.

- punten van zorg betreffende de aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van de bestaande interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren alsmede van het risico dat de financiële overzichten een afwijking bevatten;
- het door het management niet op passende wijze inspelen op geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing of op geïdentificeerde fraude;
- de evaluatie door de accountant van de interne beheersingsomgeving van de entiteit, met inbegrip van vragen in verband met de competentie en integriteit van het management;
- handelingen door het management die een aanwijzing kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die kunnen wijzen op een poging van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden;
- twijfels bij de adequaatheid en volledigheid van de autorisatie van transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit lijken te vallen.

Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

(Zie Par. 44)

- A67 Standaard 250²⁸ verschaft verdere leidraden met betrekking tot het vaststellen door de accountant of rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet-of regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit vereist wordt of gepast is in de omstandigheden, inclusief het in acht nemen van de geheimhoudingsplicht.
- A68 De vaststelling vereist in paragraaf 44 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Derhalve kan de accountant overwegen intern te consulteren (bijv. binnen het netwerk-onderdeel) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om te begrijpen wat de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties zijn van het ondernemen van een bepaalde actie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A69 In de publieke sector is het mogelijk dat de verplichting om fraude te rapporteren, ongeacht of deze tijdens het controleproces is ontdekt, onderworpen is aan specifieke bepalingen van het controlemandaat of daarmee verband houdende wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

28 Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34).

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

(Zie Par. A26)

De in deze bijlage vermelde frauderisicofactoren zijn voorbeelden van factoren waarmee accountants in een groot aantal verschillende situaties kunnen worden geconfronteerd. Los daarvan worden voorbeelden gepresenteerd van twee soorten fraude die relevant zijn voor de accountant, namelijk frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa. Voor beide soorten fraude worden de risicofactoren verder ingedeeld op basis van de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude zich voordoen: (a) stimulansen/druk, (b) gelegenheden en (c) instelling/rechtvaardiging. Hoewel de risicofactoren een breed scala aan omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Het is dan ook mogelijk dat de accountant aanvullende of andere risicofactoren vaststelt. Niet al deze voorbeelden zijn in alle omstandigheden relevant, en sommige kunnen meer of minder significant zijn afhankelijk van de grootte van de entiteit, de eigendomskenmerken van de entiteit of de omstandigheden. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de voorbeelden van risicofactoren worden beschreven niet het relatieve belang ervan of de frequentie waarmee ze voorkomen.

Frauderisicofactoren kunnen betrekking hebben op stimulansen, druk of gelegenheden, die voortvloeien uit omstandigheden die vatbaarheid creëren voor afwijkingen voordat rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico). Dergelijke factoren zijn inherente risicofactoren, voor zover ze het inherente risico beïnvloeden, en kunnen het gevolg zijn van een tendentie bij het management. Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook voortkomen uit andere geïdentificeerde inherente risicofactoren (bijvoorbeeld complexiteit of onzekerheid kan gelegenheden creëren die leiden tot vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude). Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit, zoals beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersing van de entiteit die dergelijke gelegenheden creëren. Frauderisicofactoren met betrekking tot instelling of rechtvaardiging kunnen met name voortvloeien uit beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving

Hieronder volgen voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving.

Stimulansen/druk

De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de economische omstandigheden, de omstandigheden in de sector of de exploitatieomstandigheden van de entiteit, zoals (of zoals blijkt uit):

- hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, in combinatie met dalende winstmarges;
- grote kwetsbaarheid voor elkaar snel opvolgende veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentevoeten;
- aanzienlijke daling van de vraag en een toename van het aantal faillissementen in de sector of in de economie als geheel;
- exploitatieverliezen die de dreiging van een faillissement, een executoriale verkoop of een vijandige overname acuut maken;
- terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten of de onmogelijkheid uit de operationele activiteiten kasstromen te genereren, terwijl zowel winst als een winstgroei wordt gerapporteerd;
- een snelle groei of een ongewone winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere ondernemingen in de sector;
- nieuwe vereisten op het gebied van financiële verslaggeving of nieuwe door wet- of regelgeving gestelde vereisten.

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

- verwachtingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, significante schuldeisers of andere derden ten aanzien van de winstgevendheid of ontwikkelingsniveaus (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of berichten in jaarverslagen;
- de behoefte aan aanvullende financiering met eigen of vreemd vermogen om concurrerend te blijven, met inbegrip van de financiering van belangrijke kosten van onderzoek en ontwikkeling of investeringsuitgaven;
- het nauwelijks in staat zijn om aan de voorwaarden voor beursnotering te voldoen of om schulden af te lossen of clausules in financieringsovereenkomsten na te leven;
- verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van slechte financiële resultaten op significante lopende transacties, zoals bedrijfscombinaties of de gunning van contracten.

De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:

- significante financiële belangen in de entiteit;
- significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de aandelenkoers, de bedrijfsresultaten, de financiële positie of de kasstromen;²⁹
- verstrekte persoonlijke borgstellingen voor schulden van de entiteit;
- overmatige druk op het management of uitvoerend personeel om financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald, met inbegrip van doelstellingen die betrekking hebben op de verkopen of de winstgevendheid.

Gelegenheden

De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze financiële verslaggeving die kan voortkomen uit:

- significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering of transacties met verbonden entiteiten die al dan niet door een andere accountantseenheid worden gecontroleerd;
- een sterke financiële aanwezigheid of de mogelijkheid om een bepaalde sector te domineren waardoor de entiteit in staat is aan leveranciers of klanten voorwaarden op te leggen die kunnen leiden tot ongepaste transacties of transacties die niet marktconform zijn;
- activa, verplichtingen, opbrengsten of lasten die gebaseerd zijn op significante schattingen die steunen op moeilijk te staven subjectieve oordeelsvormingen of onzekerheden;
- significante, ongebruikelijke of zeer complexe transacties, met name transacties die vlak vóór het einde van de verslagperiode plaatsvinden en die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot het prevaleren van de economische realiteit boven de juridische vorm ('substance over form');
- significante activiteiten in het buitenland of grensoverschrijdende activiteiten in jurisdicties waar andere bedrijfsomgevingen en -culturen bestaan;
- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;
- significante bankrekeningen of activiteiten met dochtermaatschappijen of nevenvestigingen in belastingparadijzen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan.

De monitoring van het management is niet effectief als gevolg van het feit dat:

²⁹ Incentiveregelingen voor het management kunnen gekoppeld zijn aan de realisatie van doelstellingen die alleen betrekking hebben op bepaalde rekeningen of specifieke activiteiten van de entiteit, ook al zijn die rekeningen of activiteiten niet van materieel belang voor de entiteit als geheel.

- het management (in een door een eigenaar-bestuurder geleide onderneming) door één persoon of een kleine groep personen wordt gedomineerd zonder dat compenserende interne beheersingsmaatregelen zijn genomen;
- het toezicht door de met governance belaste personen op het proces van financiële verslaggeving en op de interne beheersing niet effectief is.

Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, zoals blijkt uit:

- de moeilijkheid om vast te stellen welke organisatie of personen een belang met overheersende zeggenschap hebben in de entiteit;
- een overmatig complexe organisatiestructuur waarbij gebruik wordt gemaakt van ongebruikelijke rechtspersonen of hiërarchische gezagslijnen;
- een groot verloop onder het senior management, de juridische adviseurs of de met governance belaste personen.

Tekortkomingen in de interne beheersing als gevolg van:

- inadequate processen om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de tussentijdse financiële verslaggeving (indien externe rapportage vereist is);
- een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
- ineffektieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.

Instelling/rechtvaardiging

- ineffectieve communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving van de waarden of ethische voorschriften van de entiteit door het management, of de communicatie van ongepaste waarden of ethische voorschriften;
- bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van leden van het management die geen financiële functie uitoefenen bij respectievelijk met de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen;
- een bekend verleden van overtredingen van de effectenwetgeving of andere wet- en regelgeving, dan wel aanklachten tegen de entiteit, haar senior management of de met governance belaste personen betreffende fraude of de niet-naleving van wet- en regelgeving;
- bovenmatige belangstelling van het management voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of winstontwikkeling van de entiteit;
- 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:
 - regelmatig 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: stimulansen/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.

Stimulansen/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 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.

Inadequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activa kunnen die activa vatbaarder maken voor oneigenlijk toe-eigening. Zo is het mogelijk dat activa oneigenlijk worden toegeëigend omdat de volgende factoren bestaan:

- inadequate functiescheiding of onafhankelijke controles;
- inadequaat toezicht op de uitgaven van het senior management, zoals vergoeding van reiskosten en andere kosten;
- inadequaat toezicht uitgeoefend door het management op werknemers die verantwoordelijk zijn voor activa, zoals inadequaat toezicht op of inadequate monitoring van afgelegen vestigingen;

- inadequate screening van de sollicitanten die na aanwerving toegang hebben gekregen tot activa;
- inadequate administratie met betrekking tot activa;
- inadequaat systeem van autorisatie en goedkeuring van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde);
- inadequate fysieke veiligheidsmaatregelen voor 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 de creditering van geretourneerde goederen;
- geen verplichte vakantie voor werknemers in sleutelfuncties binnen de interne beheersing;
- ontoereikende kennis bij het management van informatietechnologie, waardoor het IT-personeel in staat is activa oneigenlijk toe te eigenen;
- inadequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde bestanden, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de logbestanden van computersystemen en de beoordeling daarvan.

Instelling/rechtvaardiging

- het negeren van de noodzaak om risico's die betrekking hebben op de oneigenlijke toe-eigening van activa te monitoren of te beperken;
- het negeren van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de oneigenlijke toe-eigening van activa door bestaande interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of door het nalaten passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot bekende tekortkomingen in de interne beheersing;
- gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit of met de wijze waarop ze met haar 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 op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

(Zie Par. A40)

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

Overwegingen op het niveau van beweringen

De manieren van de accountant om in te spelen op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zullen variëren met de soorten of combinaties van geïdentificeerde frauderisicofactoren of omstandigheden, alsmede met de rekeningsaldi, de transactiestromen, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de beweringen die hierdoor kunnen worden beïnvloed.

Hieronder volgen specifieke voorbeelden van manieren om op risico's in te spelen:

- het op onaangekondigde wijze dan wel bij wijze van verrassing bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde toetsingen. Bijvoorbeeld het waarnemen van voorraadopnames op locaties waar de aanwezigheid van de accountant bij de voorraadopname niet vooraf werd aangekondigd, dan wel het uitvoeren van kasopnames op een onverwacht moment;
- het eisen dat voorraadopnames worden uitgevoerd op of tegen de einddatum van de verslagperiode teneinde het risico te verkleinen dat de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode wordt gemanipuleerd;
- wijziging van de controleaanpak in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke klanten en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke bevestigingen, door bevestigingsverzoeken te versturen naar een bepaalde, met naam genoemde persoon in een organisatie dan wel door meer of andere informatie te verzamelen;
- het in detail evalueren van de aan het einde van het kwartaal of boekjaar aangepaste boekingen, en het onderzoeken van boekingen waarvan de aard of omvang ongebruikelijk is;
- voor significante en ongebruikelijke transacties, vooral die welke op of tegen de einddatum van het boekjaar plaatsvinden, het onderzoeken of er sprake is van verbonden partijen en welke financiële middelen de transacties ondersteunen;
- het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, gebruikmakend van uitgesplitste gegevens. Bijvoorbeeld het per vestiging, bedrijfsactiviteit of maand vergelijken van de verkopen en de kostprijs van de omzet met de door de accountant opgestelde verwachtingen;
- het voeren van gesprekken met werknemers van de entiteit die werken in gebieden waar een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is geïdentificeerd, teneinde te informeren naar hun inzichten met betrekking tot het risico en om van hen te vernemen of er al dan niet interne beheersingsmaatregelen zijn die op het risico inspelen en, zo ja, hoe deze op het risico inspelen;
- indien andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van een of meer dochtermaatschappijen, divisies of branches controleren, met hen bespreken in welke mate werkzaamheden moeten worden uitgevoerd teneinde in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die voortkomt uit transacties en activiteiten tussen deze groepsonderdelen;
- indien het inschakelen van een deskundige van bijzonder belang wordt met betrekking tot een element in de financiële overzichten waarvoor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die

het gevolg is van fraude hoog is, het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot sommige van de, of alle, door de deskundige gehanteerde veronderstellingen, methoden of bevindingen om 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 geselecteerde rekeningen in de openingsbalans van eerder gecontroleerde financiële overzichten te analyseren, teneinde in te schatten hoe bepaalde problemen met betrekking tot schattingen en oordeelsvormingen, zoals een voorziening voor geretourneerde goederen, zijn opgelost met het voordeel van wijsheid achteraf;
- het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot door de entiteit uitgevoerde aansluitingen, daarbij rekening houdend met aansluitingen die in tussentijdse perioden zijn uitgevoerd;
- 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 met de computer geproduceerde vastleggingen en transacties; het verkrijgen van aanvullende controle-informatie uit bronnen buiten de gecontroleerde entiteit.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving

Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:

Opbrengstverantwoording

- het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot opbrengsten aan de hand van uitgesplitste gegevens, bijvoorbeeld de vergelijking van de gerapporteerde opbrengsten per maand, productgroep of bedrijfssegment tijdens de huidige verslagperiode met vergelijkbare perioden in het verleden. Het kan nuttig zijn auditsoftwaretoepassingen te gebruiken bij het identificeren van ongebruikelijke of onverwachte verbanden tussen opbrengsten of transacties;
- het door klanten laten bevestigen van bepaalde relevante contractvoorwaarden en het ontbreken van nevenovereenkomsten, omdat de juiste verwerkingswijze vaak door deze voorwaarden of overeenkomsten wordt beïnvloed en omdat de kortingen of de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht in de documentatie zijn verantwoord. Zo zijn de acceptatiecriteria, de leverings- en betalingsvoorwaarden, het ontbreken van toekomstige of doorlopende leveranciersverplichtingen, het recht om producten te retourneren, gegarandeerde hoeveelheden die worden doorverkocht, en het annuleringsrecht of het recht op terugbetaling vaak relevant in deze omstandigheden;
- het bij het verkoop- en marketingpersoneel van de entiteit of bij de interne juridisch adviseur verzoeken om inlichtingen omtrent verkopen of leveringen tegen het einde van de verslagperiode en omtrent het feit of zij kennis hebben van ongebruikelijke voorwaarden of omstandigheden met betrekking tot deze transacties;
- het aan het einde van de verslagperiode op een of meer locaties fysiek aanwezig zijn teneinde de verzending van goederen of het gereedmaken van goederen voor verzending (of nog te verwerken geretourneerde goederen) waar te nemen en teneinde andere passende procedures inzake de perio-deafgrenzing voor verkopen en voorraden uit te voeren;
- in gevallen waarin opbrengstgenererende transacties op elektronische wijze tot stand worden gebracht, verwerkt en vastgelegd, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen om te bepalen of deze de zekerheid bieden dat vastgelegde opbrengstgenererende transacties werkelijk hebben plaatsgevonden en naar behoren zijn vastgelegd.

Voorraadhoeveelheden

- het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit teneinde locaties of elementen te vinden die tijdens of na de fysieke voorraadopname bijzondere aandacht vereisen;
- het onaangekondigd waarnemen van voorraadopnames op bepaalde locaties of het uitvoeren van voorraadopnames op alle locaties op dezelfde datum;

- het uitvoeren van voorraadopnames op of tegen de einddatum van de verslagperiode om het risico op ongeoorloofde manipulatie in de periode tussen de voorraadopname en het einde van de verslagperiode tot een minimum te beperken;
- het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden tijdens het waarnemen van de voorraadopname, zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakte artikelen, de wijze waarop de goederen zijn (op)gestapeld (bijvoorbeeld op pallets) of geëtiketteerd, alsmede de kwaliteit (zuiverheid, klasse of concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of chemische producten. Het kan nuttig zijn om in dit verband een deskundige in te schakelen;
- het vergelijken van de hoeveelheden voor de huidige verslagperiode met die van vorige verslagperiodes per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of het vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie;
- het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen om de compilatie van de resultaten van de fysieke voorraadopname verder te toetsen – bijvoorbeeld door op voorraadlabel te sorteren om de controle op ticketnummers te toetsen dan wel op serienummer teneinde de mogelijkheid van weglatingen of dubbelstellingen te toetsen.

Schattingen van het management

- het inschakelen van een deskundige om een onafhankelijke schatting te verkrijgen en deze te vergelijken met de schatting van het management;
- het verzoeken om inlichtingen bij personen buiten het management en de boekhoudafdeling om na te gaan of het management in staat en voornemens is plannen uit te voeren die relevant zijn voor het maken van de schatting.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van de oneigenlijke toe-eigening van activa

Verschillende omstandigheden vereisen verschillende manieren om op risico's in te spelen. Normaliter zijn de controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die verband houdt met de oneigenlijke toe-eigening van activa, gericht op bepaalde rekeningssaldi en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlewerkzaamheden die in de twee categorieën hierboven zijn genoemd mogelijk in deze omstandigheden van toepassing zijn, moet de omvang van de controlewerkzaamheden worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het geïdentificeerde risico op oneigenlijke toe-eigening.

Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn:

- het tellen van contant geld of waardepapieren op of tegen de einddatum van het boekjaar;
- het verzoeken bij klanten om bevestiging van de rekeningactiviteit (met inbegrip van creditnota's en geretourneerde goederen alsmede de data waarop betalingen zijn verricht) tijdens de gecontroleerde periode;
- het analyseren van ontvangsten op afgewaardeerde vorderingen;
- het analyseren van voorraadtekorten per locatie of type product;
- het vergelijken van belangrijke verhoudingscijfers voor voorraden met de norm in de sector;
- het beoordelen van ondersteunende documentatie voor afboekingen op de voorraadadministratie;
- het met een computer vergelijken van de leverancierslijst met een lijst van werknemers teneinde overeenstemmende adressen of telefoonnummers te vinden;
- het met een computer onderzoeken van loongegevens om dubbele adressen, personeelsnummers, identificatienummers voor fiscale doeleinden of bankrekeningnummers te vinden;
- het beoordelen van personeelsdossiers teneinde dossiers te vinden die geen of weinig controle-informatie voor een daadwerkelijke activiteit bevatten, bijvoorbeeld omdat prestatie-evaluaties ontbreken;
- het analyseren van verkoopkortingen en retouren om ongewone patronen of ontwikkelingen te vinden;
- het bij derden verzoeken om bevestiging van specifieke contractvoorwaarden;

- het verkrijgen van controle-informatie dat contracten overeenkomstig de bepalingen daarvan worden uitgevoerd;
- het beoordelen van de juistheid van grote en ongebruikelijke kosten;
- het beoordelen van de autorisatie en boekwaarde van leningen aan het senior management en verbonden partijen;
- het onderzoeken van de omvang en juistheid van onkostendeclaraties van het senior management.

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die wijzen op de mogelijkheid van fraude

(Zie Par. A50)

Voorbeelden van omstandigheden die op de mogelijkheid van fraude wijzen.

De volgende lijst bevat voorbeelden van omstandigheden die kunnen wijzen op de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

Discrepanties in de administratieve vastleggingen, met inbegrip van:

- transacties die niet volledig of tijdig zijn vastgelegd of die voor het verkeerde bedrag, in de verkeerde verslagperiode of in de verkeerde rekening zijn verwerkt, of die indruisen tegen het beleid van de entiteit;
- niet-onderbouwde of niet-geautoriseerde saldi of transacties;
- op het laatste moment aangebrachte wijzigingen met een significante invloed op de financiële resultaten;
- controle-informatie dat personeel toegang heeft tot systemen en administratieve vastleggingen die niet nodig is voor de uitvoering van de aan hen opgedragen taken;
- door de accountant ontvangen tips of klachten met betrekking tot aantijgingen van fraude.

Tegenstrijdig of ontbrekende controle-informatie, met inbegrip van:

- ontbrekende documenten;
- documenten die lijken te zijn gewijzigd;
- de niet-beschikbaarheid van andere dan gefotokopieerde of elektronisch verzonden documenten indien wordt verwacht dat originele documenten bestaan;
- significante onverklaarde items in aansluitingsoverzichten;
- ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in ontwikkelingen of belangrijke verhoudingscijfers of relaties met betrekking tot de financiële overzichten, zoals een snellere groei van de vorderingen in vergelijking met de opbrengsten;
- inconsistente, vage of onaannemelijke reacties van het management of werknemers op het verzoeken om inlichtingen of op cijferanalyses;
- ongebruikelijke discrepanties tussen de administratieve vastleggingen van de entiteit en de ontvangen antwoorden op verzoeken om bevestiging;
- talrijke crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenrekeningen;
- niet of onvoldoende verklaarde verschillen tussen het debiteuren-subgrootboek en de controlerekening of tussen de overzichten per klant en het debiteuren-subgrootboek;
- ontbrekende of niet-bestaande geannuleerde cheques in gevallen waarin geannuleerde cheques gewoonlijk met het bankafschrift naar de entiteit worden teruggestuurd;
- ontbrekende voorraden of materiële activa van significante grootte;
- niet-beschikbare of ontbrekende elektronische controle-informatie, in strijd met de praktijken of beleidslijnen van de entiteit inzake het bewaren van vastleggingen;
- een kleiner of groter dan verwachte respons op verzoeken om bevestigingen;
- de onmogelijkheid om bewijzen te verschaffen voor de ontwikkeling van belangrijke systemen, het testen van programmawijzigingen en implementatieactiviteiten voor wijzigingen en implementaties van systemen tijdens het lopende boekjaar.

Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het management, met inbegrip van:

- het weigeren van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie zou kunnen worden verkregen;
- de excessieve tijdsdruk die het management oplegt om complexe of controversiële problemen op te lossen;

- klachten vanwege het management over de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd of intimidatie door het management van leden van het opdrachtteam, met name in verband met een belangrijke inschatting van controle-informatie door de accountant of bij het oplossen van mogelijke meningsverschillen met het management;
- ongebruikelijke vertragingen door de entiteit bij het verschaffen van gevraagde informatie;
- het gebrek aan bereidheid om de accountant toegang te geven tot belangrijke elektronische bestanden die hij met behulp van auditsoftwaretoepassingen wil onderzoeken;
- het weigeren van toegang tot staf of faciliteiten die een belangrijke rol vervullen inzake IT, met inbegrip van personeelsleden die taken vervullen inzake beveiliging, operationele activiteiten en systeemontwikkeling;
- een gebrek aan bereidheid om toelichtingen in de financiële overzichten toe te voegen of te herzien, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden;
- een gebrek aan bereidheid om tijdig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing.

Andere voorbeelden:

- een gebrek aan bereidheid bij het management om de accountant toe te staan de met governance belaste personen afzonderlijk te ontmoeten;
- grondslagen voor financiële verslaggeving die lijken af te wijken van die welke in de sector gebruikelijk zijn;
- veelvuldige wijzigingen in schattingen die niet op gewijzigde omstandigheden lijken te zijn gebaseerd;
- tolereren dat de gedragscode van de entiteit niet wordt nageleefd.

250 Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Invloed van wet- en regelgeving</i>	2
<i>Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving</i>	3-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstellingen	11
Definitie	12
Vereisten	13-30
<i>Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving</i>	13-18
<i>Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving</i>	19-22
<i>Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving</i>	23-29
<i>Documentatie</i>	30
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A36
<i>Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving</i>	A1-A10
<i>Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving</i>	A11-A16
<i>Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving</i>	A17-A25
<i>Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving</i>	A26-A34
<i>Documentatie</i>	A35-A36

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in aanmerking 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.

Invloed van wet- en regelgeving

- 2 De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. De wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wet- en regelgevingskader. Sommige bepalingen van wet- en regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Overige wet- en regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan haar activiteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten zijn actief in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en bedrijven in de chemie). Andere zijn slechts onderworpen aan veel wet- en regelgeving die in het algemeen betrekking heeft op de operationele aspecten van de activiteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke kansen 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 Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8)

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

Verantwoordelijkheid van de accountant

- 4 De vereisten van deze Standaard zijn erop gericht de accountant te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De accountant is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkomen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.
- 5 De accountant is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten.¹ Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de accountant rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.² In de context van wet- en regelgeving zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:

1 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 5.

2 Standaard 200, paragraaf A51 en A52.

- er bestaan veel wets- en regelgevingsvoorschriften, in hoofdzaak met betrekking tot de bedrijfsvoeringsaspecten van een entiteit, die door de aard ervan geen invloed hebben op de financiële overzichten en die niet zijn vastgelegd in de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- niet-naleving kan gepaard gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten 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 niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

Doorgaans geldt dat hoe verder de niet-naleving afstaat van de gebeurtenissen en transacties die in de financiële overzichten zijn weerspiegeld, des te onwaarschijnlijker het is dat de accountant zich hiervan bewust wordt of dat hij de niet-naleving zal herkennen.

- 6 In deze Standaard wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving: (Zie Par. A6, A12 en A13).
- a de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn 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 Par. 14 en A12); en
 - b overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijv. het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende instantie gestelde solvabiliteits-eisen, of het naleven van regelgeving betreffende het milieu); niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten. (Zie Par. 15 en A13)
- 7 In deze Standaard zijn verschillende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 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 paragraaf 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de accountant beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter bevordering van het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.
- 8 Deze Standaard vereist dat de accountant alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, zoals is voorgeschreven door Standaard 200³, is in deze context belangrijk, gezien de omvang van de wet- en regelgeving die van invloed is op de entiteit.
- 9 De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals: (Zie Par. A8)
- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance

3 Standaard 200, paragraaf 15.

belaste personen, beoordelen van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;

- b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants (bijv. in een controle van financiële overzichten van een groep); en
- c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en andere controlestandaarden (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

- 11 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 wordt geacht van directe invloed te zijn 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 identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
 - c het op passende wijze inspelen op tijdens de controle geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Definitie

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis: *niet-naleving* – Het, opzettelijk of niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de entiteit, of door de met governance belaste personen, door het management of door andere personen die werken voor of onder leiding van de entiteit. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit) vallen niet onder niet-naleving. (Zie Par. A9 en A10)

Vereisten

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

- 13 In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig Standaard 315,⁴ dient de accountant een algemeen inzicht te verwerven in:
- a het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit actief is; en
 - b de manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie Par. A11)
- 14 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op

4 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 11.

de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A12)

- 15 Ter bevordering van het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de accountant de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie Par. A13, A14)
 - a het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
 - b de eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren.
- 16 De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, de niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. (Zie Par. A15)
- 17 De accountant dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden, de accountant ter kennis zijn gebracht. (Zie Par. A16)
- 18 Indien er geen sprake is van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt niet van de accountant vereist dat hij andere controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving door de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in de paragrafen 13 tot en met 17.

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

- 19 Indien de accountant zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van niet-naleving van wet- en regelgeving, dient de accountant het volgende te verkrijgen: (Zie Par. A17 en A18)
 - 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 Par. A19)
- 20 Indien de accountant vermoedt dat er sprake kan zijn van niet-naleving, dient de accountant de gelegenheid, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit de wet- en regelgeving naleeft, en indien op grond van de oordeelsvorming van de accountant het effect van vermoedens van niet-naleving voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie Par. A20, A21 en A22)
- 21 Indien niet voldoende informatie omtrent vermoedens van niet-naleving kan worden verkregen, dient de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.
- 22 De accountant dient de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving 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 Par. A23, A24 en A25)

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met de met governance belaste personen

- 23 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en daardoor kennis hebben van aangelegenheden omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving die door de accountant reeds zijn meegedeeld,⁵ dient de accountant, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, aan de met governance belaste personen aangelegenheden mee te delen omtrent niet-naleving van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekend zijn.
- 24 Indien, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, niet-naleving waarnaar in paragraaf 23 wordt verwezen, als opzettelijk en van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is met de met governance belaste personen te communiceren.
- 25 Indien de accountant vermoedt dat het management of de met governance belaste personen betrokken is (zijn) bij niet-naleving dient de accountant de aangelegenheid te rapporteren aan het volgende hogere gezagsniveau binnen de entiteit, indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger gezagsniveau niet bestaat of indien de accountant van mening is dat naar aanleiding van zijn mededeling geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de accountant de noodzaak te overwegen juridisch advies in te winnen.

Mogelijke implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de controleverklaring (Zie Par. A26 en A27)

- 26 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.⁶
- 27 Indien de accountant door het management of de met governance belaste personen wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of er sprake is geweest dan wel waarschijnlijk sprake is geweest van niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, 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 705⁷.
- 28 Indien de accountant vanwege beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door de met governance belaste personen zijn opgelegd, niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de invloed daarvan op het oordeel van de accountant te evalueren.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

- 29 Indien de accountant gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving heeft geïdentificeerd of indien hij deze vermoedt, dient de accountant te bepalen of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34)
 - a van de accountant vereisen om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

5 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

6 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 7 en 8.

7 Standaard 705, paragraaf 7 en 9.

- b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Documentatie

- 30 De accountant dient in de controledocumentatie⁸ geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede: (Zie Par. A35 en A36)
 - a de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de significante gemaakte professionele oordeelsvormingen en de conclusies die daarover zijn getrokken; en
 - b de besprekingen van significante aangelegenheden met betrekking tot de niet-naleving met het management, de met governance belaste personen en anderen, inclusief hoe het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen hebben gereageerd op de aanlegenheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving

(Zie Par. 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9)

- A1 Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit in overeenstemming met de wet- en regelgeving worden uitgevoerd. 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 vaststellen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kunnen bij wet- en regelgeving sancties worden opgelegd in geval van niet-naleving.
- A2 Ter bevordering van het voorkómen en het detecteren van niet-naleving van wet- en regelgeving kan een entiteit bijvoorbeeld de volgende soorten beleidslijnen en procedures implementeren:
 - het monitoren van de door de wet gestelde vereisten en ervoor zorgen dat operationele maatregelen erop gericht zijn hieraan te voldoen;
 - het invoeren en toepassen van passende interne beheersingssystemen;
 - het ontwikkelen, openbaar maken en naleven van een gedragscode;
 - ervoor zorgen dat werknemers naar behoren zijn opgeleid en dat zij de gedragscode begrijpen;
 - het monitoren van het naleven van de gedragscode en het treffen van disciplinaire maatregelen jegens werknemers die de code niet naleven;
 - het inschakelen van juridisch adviseurs om het monitoren van de juridische vereisten te ondersteunen;
 - het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dient te worden nageleefd in de specifieke branche waarin ze actief is, 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.

8 Standaard 23D, *Controledocumentatie*, paragraaf 8-11 en A6.

Verantwoordelijkheid van de accountant

- A3 Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het detecteren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals het overwegen door de accountant van de integriteit van het management, de met governance belaste personen of van werknemers.
- A4 Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een aangelegenheid die bepaald wordt door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie. In het algemeen beschikt de accountant niet over de vakbekwaamheid om hierover te oordelen. Niettemin kan de accountant op basis van zijn training, ervaring en inzicht in de entiteit en in de branche of sector inzien dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, niet-naleving van wet- en regelgeving kunnen vormen.
- A5 Het is mogelijk dat de accountant overeenkomstig specifieke wettelijke vereisten, in het kader van de controle van de financiële overzichten moet rapporteren omtrent de vraag of de entiteit specifieke bepalingen van wet- en regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen Standaard 700⁹ of Standaard 800¹⁰ de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. In het geval van specifiek door de wet gestelde vereisten inzake rapporteren, is het mogelijk dat het controleprogramma passende toetsingen moet bevatten betreffende het naleven van deze bepalingen van wet- en regelgeving.

Categorieën van wet- en regelgeving

(Zie Par. 6)

- A6 De aard en omstandigheden van de entiteit kunnen van invloed zijn op de vraag of relevante wet- en regelgeving binnen de categorieën van wet- en regelgeving vallen zoals beschreven in paragrafen 6(a) of 6(b). Voorbeelden van wet- en regelgeving die kunnen zijn inbegrepen in de categorieën beschreven in paragraaf 6 omvatten degenen die betrekking hebben op:
- fraude, corruptie en omkoping;
 - witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
 - effectenmarkten en –handel;
 - bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
 - databescherming;
 - belasting- en pensioenverplichtingen en –betalingen;
 - milieubescherming;
 - volksgezondheid en veiligheid.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A7 In de publieke sector kan er sprake zijn van aanvullende controleverantwoordelijkheden met betrekking tot het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving die verband houden met de controle van financiële overzichten of die ook andere aspecten van de activiteiten van de entiteit kunnen omvatten.

Additionele verantwoordelijkheden vastgesteld op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 9)

- A8 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de Nadere Voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR) vereisen van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen

9 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.

10 Standaard 800, *Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 11.

of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wetten regelgeving aan andere accountants binnen een groep omvatten, inclusief een opdrachtspartner op groepsniveau, accountants van groepsonderdelen of andere accountants die werk uitvoeren bij groepsonderdelen voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep¹¹.

Definitie

(Zie Par. 12)

- A9 Handelingen van niet-naleving van wet- en regelgeving omvatten transacties die zijn aangegaan door, of in naam van of voor rekening van, de entiteit, door de met governance belaste personen, door het management of door andere personen die werken voor of onder de leiding van de entiteit.
- A10 Niet-naleving omvat ook persoonlijke misdragingen die verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit, bijvoorbeeld in omstandigheden waarin een persoon in een sleutelpositie binnen het management op persoonlijke titel steekpenningen heeft aangenomen van een leverancier van de entiteit en in ruil daarvoor de afspraken met de leverancier om diensten of contracten aan de entiteit te verlenen, zeker stelt.

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader

(Zie Par. 13)

- A11 Voor het verwerven van een algemeen inzicht in het wet- en regelgevingskader, en in de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de accountant bijvoorbeeld:
- gebruikmaken van zijn inzicht in de sectorgebonden, regelgevings- en andere externe factoren van de entiteit;
 - zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving welke de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepaalt;
 - bij het management inlichtingen inwinnen over overige 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 inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
 - bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het identificeren, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken.

Wet- en regelgeving waarvan in het algemeen 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 Par. 6 en 14)

- A12 Bepaalde wet- en regelgeving is goed ontwikkeld, bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector en relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in paragraaf 6(a)). Dergelijke wet- en regelgeving kan onder meer betrekking hebben op:
- de vorm en inhoud van de financiële overzichten;
 - sectorspecifieke kwesties 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.

¹¹ Zie NV NOCLAR.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijv. de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijv. de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 14 bepaalde vereiste is dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.

Niet-naleving van andere bepalingen van dergelijke en overige wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in paragraaf 6(a).

Procedures gericht op het identificeren van gevallen van niet-naleving – overige wet- en regelgeving
(Zie Par. 6 en 15)

- A13 Bepaalde overige wet- en regelgeving vergt mogelijk bijzondere aandacht van de accountant omdat zij een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Niet-naleving van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet beëindigen of dat het handhaven van de continuïteit van de entiteit in het geding komt¹². Zo kan niet-naleving van de vereisten op grond van de vergunning of een andere machtiging van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg hebben (bijv. voor een bank: niet-naleving van de kapitaal- of beleggingsvereisten). Er is ook veel wet- en regelgeving, in hoofdzaak met betrekking op de operationele aspecten van de entiteit, die door de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit is vastgelegd.
- A14 Omdat overige wet- en regelgeving verschillende gevolgen kan hebben voor de financiële verslaggeving naar gelang van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de accountant brengen van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

Gevalen van niet-naleving die als gevolg van andere controlewerkzaamheden onder de aandacht van de accountant zijn gebracht
(Zie Par. 16)

- A15 Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel over de financiële overzichten te vormen, kunnen gevallen van gedetecteerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant brengen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn bijvoorbeeld:
- het lezen van notulen;
 - het vragen aan het management en de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit naar rechtszaken, claims en inschattingen; en
 - het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op categorieën van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 17)

- A16 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 geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen 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

¹² Zie Standaard 570, *Continuïteit*.

bijgevolg geen invloed op de aard en omvang van andere controle-informatie die door de accountant moet worden verkregen.¹³

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

Aanwijzingen voor niet-naleving van wet- en regelgeving

(Zie Par. 19)

- A17 De accountant kan zich bewust worden van informatie met betrekking tot een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving anders dan als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragrafen 13-17 (bijv. wanneer de accountant wordt geattendeerd op niet-naleving door een klokkenluider).
- A18 De volgende aangelegenheden, kunnen een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:
- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties 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 buitensporig 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;
 - het bestaan van een informatiesysteem dat door zijn opzet of toevallig niet in staat is een adequate controlespoor dan wel voldoende informatie te verschaffen;
 - niet-geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
 - negatieve publiciteit in de media.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant

(Zie Par. 19(b))

- A19 Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de accountant van de mogelijke invloed op de financiële overzichten zijn onder meer:
- de mogelijke financiële gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, waaronder het opleggen van boetes, strafvorderingen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming 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 de getrouwe weergave van de financiële overzichten ter discussie komt te staan, of dat de financiële overzichten anderszins een misleidend karakter krijgen.

Controlewerkzaamheden en het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 20)

¹³ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 4.

- A20 Van de accountant wordt vereist om de vermoede niet-naleving te bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen, omdat zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De accountant kan bijvoorbeeld bevestigen dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
- A21 Echter, in bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Dit doet zich bijvoorbeeld voor wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.
- A22 Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, aan de accountant geen 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 op een vertrouwelijke basis anderen binnen de accountantseenheid, een netwerkonderdeel, een beroepsorganisatie of de juridisch adviseur van de accountant te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, wat de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, en welke verdere actie de accountant eventueel zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving
(Zie Par. 22)

- A23 Zoals in paragraaf 22 is voorgeschreven, evalueert de accountant de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde geïdentificeerde of vermoede niet-naleving, zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen van de handeling en het eventueel verhullen ervan voor de specifieke interne beheersingsmaatregelen en het niveau van het management of personen die werken voor of onder de leiding van de entiteit dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit. Zoals vermeld in paragraaf 9, kan naleving van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de accountant verdere informatie verstrekken die relevant is voor de verantwoordelijkheden van de accountant in overeenstemming met paragraaf 22.
- A24 Er zijn omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat de accountant de implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen ontvangen van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen evalueert. Voorbeelden zijn omstandigheden wanneer:
- de accountant vermoedt of bewijs heeft van de betrokkenheid of vermeende betrokkenheid van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen in elke geïdentificeerde of vermoede niet-naleving;
 - de accountant kennis heeft dat het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen op de hoogte zijn van een dergelijke niet-naleving en, in tegenstelling tot op grond van wet-of regelgeving gestelde vereisten, de aangelegenheid niet hebben gerapporteerd

of geautoriseerd om hierover te rapporteren aan een bevoegde instantie binnen een redelijke periode.

A25 In bepaalde omstandigheden kan de accountant het teruggeven van de opdracht overwegen, indien de wet- of regelgeving dit toestaat. Bijvoorbeeld wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende maatregelen onderneemt (ondernemen) die de accountant in de gegeven omstandigheden passend acht, of de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving vragen oproept met betrekking tot de integriteit van het management of de met governance belaste personen, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. De accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen om te bepalen of het teruggeven van de opdracht gepast is. Wanneer de accountant bepaalt dat het teruggeven van de opdracht passend is, ontslaat dit hem niet van de plicht tot het naleven van andere verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving. Verder geeft paragraaf A55 van Standaard 220¹⁴ aan dat sommige ethische voorschriften van de voorgaande accountant, op verzoek van de voorgestelde opvolgende accountant, kunnen vereisen om informatie te verschaffen met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving aan de opvolgende accountant.

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Potentiële implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de controleverklaring
(Zie Par. 26, 27 en 28)

A26 Geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt gecommuniceerd in de controleverklaring wanneer de accountant het oordeel aanpast in overeenstemming met paragrafen 26-28. In bepaalde andere omstandigheden, kan de accountant geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving communiceren in de controleverklaring, bijvoorbeeld:

- wanneer de accountant andere rapporteringsverplichtingen heeft, naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de Standaarden, zoals beschreven in paragraaf 43 van Standaard 700;
- wanneer de accountant bepaalt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving een kernpunt van de controle is en bijgevolg de aangelegenheid in overeenstemming met Standaard 701¹⁵ communiceert, tenzij paragraaf 14 van die Standaard van toepassing is; of
- in uitzonderlijke gevallen wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende maatregelen nemen die de accountant passend acht in de omstandigheden en teruggeven van de opdracht niet mogelijk is (zie paragraaf A25), kan de accountant overwegen om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te beschrijven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706¹⁶.

A27 Wet- of regelgeving kan openbaarmaking door hetzij het management, de met governance belaste personen of de accountant van een specifieke aangelegenheid beletten. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek een communicatie of andere actie verbieden, die een onderzoek van een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief een verbod om de entiteit hierop te attenderen. Wanneer de accountant van plan is om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in de controleverklaring te communiceren onder de omstandigheden uiteengezet in paragraaf A26 of anderszins, kan dergelijke wet-of regelgeving implicaties hebben voor de mogelijkheid van de accountant om de aangelegenheid in de controleverklaring te beschrijven, of in bepaalde omstandigheden om de controleverklaring uit te brengen. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen om de passende te ondernemen actie te bepalen.

14 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*.

15 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

16 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

(Zie Par. 29)

- A28 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:
- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren (Zie Par. A29);
 - b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A30); of
 - c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A31).
- A29 In bepaalde rechtsgebieden kan van de accountant vereist zijn op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden bestaan bijvoorbeeld wettelijke vereisten voor de accountant van een financiële instelling om gevallen, of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een toezichthoudende instantie te rapporteren. Afwijkingen kunnen ook ontstaan door niet-naleving van wet-of regelgeving en in sommige rechtsgebieden kan van de accountant vereist zijn om afwijkingen aan een bevoegde instantie te rapporteren in gevallen waar het management of de met governance belaste personen falen om correctieve actie te ondernemen.
- A30 In andere gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De NV NOCLAR vereist bijvoorbeeld van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten. De VBGA legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de VBGA¹⁷.
- A31 Zelfs als wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de accountant het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. De accountant kan bijvoorbeeld wanneer hij de financiële overzichten van financiële instellingen controleert, het recht hebben op grond van wet-of regelgeving om aangelegenheden zoals geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving met een toezichthoudende instantie te bespreken.
- A32 - (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)
- A33 De bepaling vereist door paragraaf 29 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de accountant overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

17 Zie VBGA artikel 16.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A34 Een accountant van de publieke sector kan de verplichting hebben om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie

(Zie Par. 30)

- A35 De documentatie van de accountant van de bevindingen omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:

- kopieën van vastleggingen of documenten;
- notulen van besprekingen met het management, met de met governance belaste personen of met partijen buiten de entiteit.

- A36 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen ook additionele documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving uiteenzetten.¹⁸

18 Zie VGBA artikel 21

260 Communicatie met de met governance belaste personen

Inleiding	1-8
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>De rol van communicatie</i>	4-7
<i>Ingangsdatum</i>	8
Doelstellingen	9
Definities	10
Vereisten	11-23
<i>De met governance belaste personen</i>	11-13
<i>Mee te delen aangelegenheden</i>	14-17
<i>Het communicatieproces</i>	18-22
<i>Documentatie</i>	23
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A54
<i>De met governance belaste personen</i>	A1-A8
<i>Mee te delen aangelegenheden</i>	A9-A36
<i>Het communicatieproces</i>	A37-A53
<i>Documentatie</i>	A54

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement en in Standaarden met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Hoewel deze Standaard van toepassing is ongeacht de governance-structuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden 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 zij ook een rol hebben in het kader van governance.
- 2 Deze Standaard is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar kan ook, naargelang nodig aangepast aan de omstandigheden, van toepassing zijn op controles van andere historische financiële informatie wanneer de met governance belaste personen een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie.
- 3 Vanuit het inzicht dat effectieve wederzijdse communicatie bij een controle van financiële overzichten belangrijk is, voorziet deze Standaard in een algemeen kader voor de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen en stelt hij enkele specifieke aangelegenheden vast die aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. In andere Standaarden zijn aangelegenheden vastgesteld die in aanvulling op de vereisten van deze Standaard moeten worden meegedeeld (zie bijlage 1). Daarnaast stelt Standaard 265¹ specifieke vereisten vast inzake het meedelen aan de met governance belaste personen van significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd. Het meedelen van overige aangelegenheden, hoewel 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 de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A33, A34, A35 en A36)

De rol van communicatie

- 4 Deze Standaard is in de eerste plaats gericht op mededelingen van de accountant aan de met governance belaste personen. Niettemin is effectieve wederzijdse communicatie belangrijk om:
 - a de accountant en de met governance belaste personen te helpen inzicht te verwerven in aangelegenheden die met de controle verband houden en bij het ontwikkelen van een constructieve werkelijk relatie. Deze relatie wordt ontwikkeld met inachtneming van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant;
 - b de accountant te helpen voor de controle relevante informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen. De met governance belaste personen kunnen de accountant bijvoorbeeld bijstaan bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, bij het aanwijzen van passende bronnen voor controle-informatie en bij het verschaffen van informatie over specifieke transacties of gebeurtenissen; en
 - c de met governance belaste personen te helpen hun verantwoordelijkheid te vervullen voor het houden van toezicht op het proces van financiële verslaggeving, waardoor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten worden beperkt.

¹ Standaard 265, *Het meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.

- 5 Hoewel de accountant verantwoordelijk is voor het meedelen 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 aan de met governance belaste personen mee te delen. Communicatie door de accountant ontslaat het management niet van deze verantwoordelijkheid. Evenmin ontslaat het meedelen door het management aan de met governance belaste personen van aangelegenheden waarvan de accountant wordt vereist dat hij ze meedeelt, de accountant van zijn verplichting om deze zelf ook mee te delen. Het door het management meedelen van deze aangelegenheden kan echter van invloed zijn op de vorm of timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.
- 6 Het duidelijk meedelen van specifieke aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden vereist te worden meegedeeld, vormt een integraal onderdeel van iedere controle. Standaarden vereisen echter van de accountant niet om werkzaamheden uit te voeren die er specifiek op gericht zijn te bepalen welke eventuele andere aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld.
- 7 Mogelijk wordt het meedelen van bepaalde aangelegenheden door de accountant aan de met governance belaste personen op grond van wet-of regelgeving beperkt in bepaalde rechtsgebieden. Wet- of regelgeving kan specifiek verbieden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex van aard zijn en kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Ingangsdatum

- 8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 9 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle duidelijk aan de met governance belaste personen mee te delen;
 - b van de met governance belaste personen voor de controle relevante informatie te verkrijgen;
 - c tijdig aan de met governance belaste personen waarnemingen te verschaffen 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 doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen te bevorderen.

Definities

- 10 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governance-structuren)
 - b *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.

Vereisten

De met governance belaste personen

- 11 De accountant dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governancestructuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)

Het communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen

- 12 Indien de accountant met een subgroep van de met governance belaste personen communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de accountant te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met de hele groep van met governance belaste personen. (Zie Par. A5, A6, A7)

Wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit

- 13 In bepaalde gevallen zijn alle met governance belaste personen, betrokken bij het leiden van de entiteit, bijvoorbeeld een kleine onderneming waar een enkele eigenaar leiding geeft aan de entiteit en niemand anders een rol in het kader van governance vervult. Indien aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, worden megedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens met governance verband houdende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden megedeeld aan dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) rol in het kader van governance. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in paragraaf 16(c). De accountant dient desalniettemin ervan overtuigd te zijn dat de mededeling die gericht is aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden, leidt tot het adequaat informeren van al degenen met wie de accountant in andere omstandigheden zou communiceren in hun rol in het kader van governance. (Zie Par. A8)

Mee te delen aangelegenheden

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 de met governance belaste personen mee te delen, 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 de met governance belaste personen door het management zijn opgesteld; en
 - b de controle van de financiële overzichten het management of de met governance belaste personen niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. 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 de met governance belaste personen mee te delen, welke de communicatie bevat over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd, *de materialiteit en de reikwijdte van de groepscontrole voor zover van toepassing*. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)
- 16 De accountant dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen mee te delen: (Zie Par. A17 en A18)
- a de zienswijze van de accountant over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de praktijken inzake administratieve verwerking 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 de met governance belaste personen uit te leggen waarom hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslag-

- geving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie Par. A19 en A20)
- b eventuele significante problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie Par. A21)
 - c tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit:
 - i tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie Par. A22)
 - ii schriftelijke bevestigingen die de accountant heeft gevraagd;
 - d eventuele omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden; (Zie Par. A23, A24 en A25); en
 - e alle andere tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant relevant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie Par. A26, A27 en A28).

Onafhankelijkheid van de accountant

- 17 Indien het een oob of een andere beursgenoteerde entiteit betreft, dient de accountant het volgende aan de met governance belaste personen mee te delen:
 - 1 een verklaring dat het opdrachtteam en, indien passend, andere personen binnen de accountantseenheid, de accountantseenheid zelf, en, indien van toepassing, de netwerkonderdelen, hebben voldaan aan relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid;
 - a alle relaties en andere aangelegenheden tussen de accountantseenheid, de netwerkonderdelen en de entiteit waarvan op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij consequenties hebben voor de onafhankelijkheid. Hieronder vallen ook alle vergoedingen die gedurende de verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben, in rekening zijn gebracht voor op controle en niet op controle gerichte diensten die door de accountantseenheid en de netwerkonderdelen zijn verleend aan de entiteit en aan de groepsonderdelen waarover de entiteit zeggenschap heeft. Deze vergoedingen dienen in geschikte categorieën te worden ondergebracht om de met governance belaste personen te helpen het effect inschatten van de dienstverlening op de onafhankelijkheid van de accountant; en
 - b de daarmee verband houdende maatregelen die zijn getroffen om de geïdentificeerde bedreigingen van de onafhankelijkheid weg te nemen. (Zie Par. A29, A30, A31 en A32)

Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces

- 18 De accountant dient aan de met governance belaste personen de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie mee te delen. (Zie Par. A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44 en A45)

Vormen van communicatie

- 19 De accountant dient significante bevindingen uit de controle schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen indien, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke mededelingen hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die in de loop van de controle aan de orde zijn gekomen. (Zie Par. A46, A47 en A48)
- 20 De accountant dient schriftelijk met de met governance belaste personen te communiceren over de onafhankelijkheid van de accountant indien dit vereist is op grond van paragraaf 17.

Timing van communicatie

- 21 De accountant dient tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. (Zie Par. A49 en A50)

De adequaatheid van het communicatieproces

- 22 De accountant dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen 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 eventuele effect daarvan op zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie Par. A51, A52 en A53)

Documentatie

- 23 Wanneer aangelegenheden die overeenkomstig deze Standaard dienen te worden meegedeeld, mondeling worden meegedeeld, dient de accountant deze in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn meegedeeld. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn meegedeeld, dient de accountant een kopie van de mededeling te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie.² (Zie Par. A54)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De met governance belaste personen

(Zie Par. 11)

- A1 Governance-structuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Bijvoorbeeld:
- in sommige rechtsgebieden bestaat een (geheel of grotendeels niet met het dagelijks bestuur belaste) raad van toezicht die wettelijk gescheiden is van een met het dagelijks bestuur belaste raad (een dualistische bestuursstructuur). In andere rechtsgebieden behoren zowel de toezichthoudende als de met het dagelijks bestuur verband houdende taken tot de wettelijke verantwoordelijkheid van één enkele of een één geheel vormende raad (een monistische bestuursstructuur);
 - in sommige entiteiten bekleden de met governance belaste personen posities die een integreerend onderdeel vormen van de wettelijke structuur van de entiteit, bijvoorbeeld de directeurs van vennootschappen. In andere gevallen, bijvoorbeeld voor bepaalde entiteiten binnen de overheid, is een instantie die geen deel uitmaakt van de entiteit, belast met governance;
 - in sommige gevallen zijn enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. In andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen;
 - in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren³ 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 groep van met governance belaste personen, zoals een raad van bestuur, een raad van toezicht, partners, eige-

2 Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

3 Zoals uiteengezet in paragraaf A68 van Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, betekent het hebben van de verantwoordelijkheid voor het goedkeuren in deze context het hebben van de bevoegdheid om vast te stellen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld.

naren, een bestuursdelegatie, een raad van beheerders, bewindvoerders dan wel gelijkwaardige personen. In kleinere entiteiten is het echter mogelijk dat één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, wanneer er geen andere eigenaren zijn, dan wel één enkele bewindvoerder belast is met governance. Wanneer governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kan een subgroep zoals een auditcomité of zelfs een individu belast zijn met specifieke taken om de groep van met governance belaste personen bij te staan bij het nakomen van haar verantwoordelijkheden. Als alternatief kan een subgroep of één enkele persoon specifieke, bij wet vastgelegde verantwoordelijkheden dragen die verschillen van die van de groep van met governance belaste personen.

- A3 Een dergelijke diversiteit betekent dat het niet mogelijk is om in deze Standaard voor alle controles de persoon (personen) te specificeren aan wie de accountant bepaalde aangelegenheden moet meedelen. Tevens is het mogelijk dat in sommige gevallen de geschikte personen om mee te communiceren niet duidelijk te bepalen zijn aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, bijvoorbeeld bij entiteiten waar de governance-structuur niet formeel is vastgelegd, zoals bij sommige familiebedrijven, sommige non-profitorganisaties 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 gecommuniceerd. Bij het bepalen van de personen met wie moet worden gecommuniceerd, is het inzicht van de accountant in de governance-structuur en –processen van een entiteit, dat is verworven in overeenstemming met Standaard 315⁴, relevant. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.
- A4 Standaard 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsaccountants aan de met governance belaste personen op groepsniveau moeten worden gecommuniceerd.⁵ De gecommuniceerde aangelegenheden kunnen die aangelegenheden omvatten die accountants van groepsonderdelen onder de aandacht hebben gebracht van de groepsaccountant en die de groepsaccountant als significant beschouwt voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen op groepsniveau. Accountants van groepsonderdelen kunnen ook aangelegenheden communiceren aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel.⁶ In die omstandigheden is (zijn) voor de accountant van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde zijn (bijv. een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk te behandelen.

Communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen

(Zie Par. 12)

- A5 Wanneer de accountant overweegt om met een subgroep van de met governance belaste personen te communiceren, kan hij rekening houden met aangelegenheden als:
- de respectievelijke verantwoordelijkheden van deze subgroep en van de groep van met governance belaste personen;
 - de aard van de aangelegenheid die moet worden meegedeeld;
 - relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
 - de vraag of deze subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de meegedeelde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de accountant nodig kan hebben.

⁴ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 32.

⁵ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 57

⁶ Standaard 600, paragraaf 45(i)

- A6 In zijn beslissing of er een noodzaak bestaat om informatie volledig of in de vorm van een samenvatting aan de groep van met governance belaste personen mee te delen, kan de accountant worden beïnvloed door zijn inschatting van de effectiviteit en de geschiktheid van de wijze waarop de subgroep relevante informatie aan de groep van met governance belaste personen meedeelt. De accountant kan bij de overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden op expliciete wijze stellen dat hij zich, tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, het recht voorbehoudt om op directe wijze met de groep van met governance belaste personen 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, wanneer dit bestaat, een essentieel aspect geworden van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen. De beginselen van goede 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 waarin alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit
(Zie Par. 13)

- A8 In sommige situaties zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit en wordt de toepassing van de communicatievereisten aan deze situatie aangepast. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat bij het communiceren met de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden niet alle personen met wie de accountant in andere omstandigheden in hun governancefunctie zou communiceren, op adequate wijze worden geïnformeerd. Wanneer bijvoorbeeld in een vennootschap alle bestuurders zijn betrokken bij het leiden van de entiteit, is het mogelijk dat sommige bestuurders (bijv. degene die verantwoordelijk is voor marketing) niet op de hoogte zijn van significante aangelegenheden die met een andere bestuurder zijn besproken (bijv. degene die verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten).

Mee te delen aangelegenheden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten
(Zie Par. 14)

- A9 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten worden dikwijls vermeld in de opdrachtbrief of in een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst waarin de overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden vastgelegd.⁷ Wet- en regelgeving of de governance-structuur van de entiteit kan van de met governance belaste personen vereisen dat zij met de accountant overeenstemming bereiken over de voorwaarden van de opdracht. Wanneer dit niet het geval is kan het verstrekken van een kopie van deze opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst aan de met governance belaste personen kan een passende manier zijn om met hen te communiceren over aangelegenheden als:
- 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 omvatten de aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden dienen te worden meegedeeld, onder meer de significante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten aan de orde zijn gekomen en die relevant zijn voor de met governance belaste personen om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving;

⁷ Zie paragraaf 10 van Standaard 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*.

- het feit dat de Standaarden niet vereisen dat de accountant specifieke werkzaamheden opzet om te bepalen welke aanvullende aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld;
- als Standaard 701⁸ van toepassing is, de verantwoordelijkheden van de accountant om kernpunten van de controle te bepalen en te communiceren in de controleverklaring;
- indien van toepassing, de verantwoordelijkheid van de accountant voor het meedelen 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 Bij wet- of regelgeving, een overeenkomst met de entiteit dan wel aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, kan een ruimere communicatie met de met governance belaste personen zijn voorgeschreven. Als voorbeelden zijn te noemen, (a) een overeenkomst met de entiteit kan bepalen dat specifieke aangelegenheden moeten worden meegedeeld wanneer zij aan de orde komen bij andere diensten dan de controle van financiële overzichten die worden verleend door een accountantseenheid of een netwerkonderdeel; of (b) de opdracht van een accountant in de publieke sector kan bepalen dat aangelegenheden moeten worden meegedeeld die onder de aandacht van de accountant komen als gevolg van andere werkzaamheden, zoals doelmatigheidscontroles.

De geplande reikwijdte en timing van de controle

(Zie Par. 15)

A11 Communicatie met betrekking tot de geplande reikwijdte en timing van de controle kan:

- a de met governance belaste personen helpen de gevolgen van het werk van de accountant beter te begrijpen, kwesties inzake risico en het begrip materialiteit met de accountant te bespreken, alsmede te bepalen op welke gebieden deze personen aan de accountant kunnen vragen aanvullende werkzaamheden te verrichten; en
- b de accountant helpen de entiteit en haar omgeving beter te begrijpen.

A12 Het communiceren van significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd helpt de met governance belaste personen om die aangelegenheden en de reden waarom zij vastgesteld zijn als significante risico's te begrijpen. De communicatie over significante risico's kan de met governance belaste personen helpen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving.

A13 Aangelegenheden die worden meegedeeld, zijn onder meer:

- de wijze waarop de accountant plant om in te spelen op de significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten;
- de wijze waarop de accountant plant om in te spelen op gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang;
- de wijze waarop de accountant het systeem van interne beheersing van de entiteit benadert;
- het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle⁹;
- de aard en omvang van specialistische vaardigheden of kennis die noodzakelijk zijn om de geplande controlewerkzaamheden uit te voeren of om de controleresultaten te evalueren, inclusief het gebruik van een door de accountant ingeschakelde deskundige;¹⁰
- als Standaard 701 van toepassing is, de voorlopige visie van de accountant over aangelegenheden die bij de controle significante aandacht van de accountant vereisen en derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn;

8 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

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

10 Zie Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*.

- de geplande aanpak van de accountant om de gevolgen te behandelen voor de individuele overzichten en de toelichtingen van alle belangrijke wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten;
- de gehanteerde materialiteit van de financiële overzichten als geheel en de wijze waarop deze is bepaald, voor zover van toepassing;
- de wijze waarop de accountant de controle van groepsonderdelen heeft uitgevoerd, voor zover van toepassing.

A14 Andere planningsaangelegenheden die passend kunnen zijn om met de met governance belaste personen te bespreken, zijn onder meer:

- wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, de manier waarop de accountants en de interne auditors het beste op een constructieve en elkaar aanvullende wijze kunnen samenwerken, inclusief eventueel gepland gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de aard en mate van elk gepland gebruikmaken van de interne auditors om directe ondersteuning te verlenen¹¹ ;
- de zienswijzen van de met governance belaste personen over:
 - de geschikte persoon (personen) binnen de governance-structuur om mee te communiceren;
 - de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de met governance belaste personen 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 die volgens de met governance belaste personen tijdens de controle bijzondere aandacht vereisen, alsmede de eventuele gebieden waarop zij om aanvullende werkzaamheden verzoeken;
 - significante communicatie tussen de entiteit en regelgevende of toezichthoudende instanties;
 - andere aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen van invloed zijn op de controle van de financiële overzichten.
- de houding, de kennis en de acties van de met governance belaste personen met betrekking tot:
 - a) de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan binnen de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op de effectiviteit van de interne beheersing; en b) het detecteren van fraude of de mogelijkheid van fraude.
- de acties van de met governance belaste personen die inspelen op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, praktijken inzake *corporate governance*, regels inzake beursnoteringen, alsmede daaraan gerelateerde aangelegenheden en het effect van dergelijke ontwikkelingen op, bijvoorbeeld de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, waaronder:
 - de relevantie, betrouwbaarheid, vergelijkbaarheid en begrijpelijkheid van de informatie die gepresenteerd wordt in de financiële overzichten; en
 - overwegen of de financiële overzichten worden ondermijnd door de opname van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhuult.
- de reacties van de met governance belaste personen op eerdere mededelingen van de accountant;
- de documenten die de andere informatie vormen (zoals gedefinieerd in Standaard 720) en de geplande wijze en timing van de publicatie van dergelijke documenten. Wanneer de accountant verwacht andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen besprekingen met de personen belast met governance ook de maatregelen omvatten die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel

11 Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 18 en 31.

belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

- A15 Hoewel de communicatie met de met governance belaste personen de accountant kan helpen de reikwijdte en tijdfasering van de controle plannen, doet zij niets af aan 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.
- A16 Om de effectiviteit van de controle niet in het gedrang te brengen, is voorzichtigheid nodig wanneer met de met governance belaste personen wordt gecommuniceerd over de geplande reikwijdte en timing van de controle, met name wanneer sommige of alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit. Zo kan communicatie over de aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden deze te voorspelbaar maken en bijgevolg ten koste gaan van de effectiviteit ervan.

Significante bevindingen uit de controle

(Zie Par.16)

- A17 Het meedelen van bevindingen uit de controle kan inhouden dat de met governance belaste personen om verdere informatie wordt verzocht teneinde de verkregen controle-informatie aan te vullen. De accountant kan bijvoorbeeld vaststellen dat de met governance belaste personen hetzelfde inzicht als de accountant hebben in de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op specifieke transacties en gebeurtenissen.
- A18 Als Standaard 701 van toepassing is, zijn zowel de communicatie met de met governance belaste personen zoals vereist op basis van paragraaf 16, als de communicatie over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd zoals vereist op basis van paragraaf 16, in het bijzonder van belang voor de bepaling door de accountant van aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen en die derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn.¹²

Significante kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

(Zie Par. 16(a))

- A19 Stelsels inzake financiële verslaggeving bieden de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede oordeelsvormingen te maken met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, bijvoorbeeld met betrekking tot het gebruik van veronderstellingen bij het ontwikkelen van schattingen. Bovendien kunnen wet- en regelgeving of stelsels inzake financiële verslaggeving toelichting van een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving vereisen of verwijzen naar 'kritieke schattingen' of 'kritieke grondslagen voor de financiële verslaggeving en praktijken inzake administratieve verwerking' om aanvullende informatie te identificeren en deze aan gebruikers te verschaffen inzake de moeilijkste, de meest subjectieve of de meest complexe oordeelsvormingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.
- A20 Als gevolg daarvan kunnen de opvattingen van de accountant over de subjectieve aspecten van de financiële overzichten in het bijzonder relevant zijn voor de met governance belaste personen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Met betrekking tot aangelegenheden die bijvoorbeeld in paragraaf A19 worden beschreven kunnen de met governance belaste personen interesse hebben in de visie van de accountant over de mate waarin complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren van invloed zijn op de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van een significante schatting, evenals de evaluatie door de accountant of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking kan

¹² Standaard 701, paragraaf 9 en 10.

tevens commentaar inhouden op de aanvaardbaarheid van significante praktijken inzake administratieve verwerking en de kwaliteit van de toelichtingen. Dit kan omvatten, indien van toepassing, of een significante praktijk van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen door de accountant als niet de meest geschikte wordt beschouwd voor de specifieke omstandigheden van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer een alternatieve aanvaardbare methode voor het maken van een schatting naar het oordeel van de accountant meer geschikt zou zijn. Bijlage 2 identificeert aangelegenheden die in deze communicatie kunnen worden opgenomen.

Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen

(Zie Par. 16(b))

A21 Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen, kunnen aangelegenheden inhouden zoals:

- significante vertragingen door het management, het niet beschikbaar zijn van het personeel van de entiteit, of het niet bereid zijn van het management om informatie te verstrekken die de accountant nodig heeft om de controlewerkzaamheden uit te voeren;
- een onnodig korte tijd waarin de controle moet worden voltooid;
- onverwacht veel benodigde moeite 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 de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen.

In sommige situaties kunnen dergelijke problemen een beperking van de reikwijdte van de controle vormen die leidt tot een aanpassing van het oordeel van de accountant¹³.

Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest

(Zie Par. 16(c)(i))

A22 Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest, kunnen onder meer zijn:

- significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens het jaar hebben voorgedaan;
- zakelijke omstandigheden die de activiteiten van de entiteit beïnvloeden, alsmede bedrijfsplannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico's op een afwijking van materieel belang;
- punten van zorg 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 die betrekking hebben op praktijken inzake administratieve verwerking, het toepassen van controlestandaarden dan wel vergoedingen in verband met controle- en andere verleende diensten;
- significante aangelegenheden waarover met het management een meningsverschil bestond, behalve voor aanvankelijke verschillen van mening als gevolg van onvolledigheid van de feiten of de voorlopige informatie die later zijn opgelost doordat de accountant aanvullende relevante feiten of informatie verkreeg.

Omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden

(Zie Par. 16(d))

¹³ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

- A23 Standaard 210 vereist van de accountant het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht, met het management of de met governance belaste personen, naar gelang passend.¹⁴ Het is vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht worden opgenomen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst en onder meer een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de controleverklaring omvat.¹⁵ Zoals is uitgelegd in paragraaf A9, kan de accountant de met governance belaste personen een kopie van de opdrachtbevestiging overhandigen om te kunnen communiceren over aangelegenheden die voor de controle relevant zijn, indien de voorwaarden van de opdracht niet met de met governance belaste personen overeen zijn gekomen. De communicatie die op grond van paragraaf 16(d) is vereist, is bedoeld om de met governance belaste personen te informeren over omstandigheden waarin de controleverklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud of wanneer deze aanvullende informatie bevat over de controle die was uitgevoerd.
- A24 Omstandigheden waarin van de accountant vereist is of dat hij het anderszins noodzakelijk kan achten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen overeenkomstig de Standaarden en waarvoor communicatie met de met governance belaste personen vereist is, omvatten omstandigheden waarin:
- de accountant verwacht zijn oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705;¹⁶
 - een materiële onzekerheid die verband houdt met continuïteit is gerapporteerd overeenkomstig Standaard 570;¹⁷
 - kernpunten van de controle worden gecommuniceerd overeenkomstig Standaard 701;¹⁸
 - de accountant het noodzakelijk acht om overeenkomstig Standaard 706¹⁹ een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, of hij op grond van andere Standaarden vereist is dit te doen;
 - de accountant heeft geconcludeerd dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang is in de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720.²⁰

In dergelijke omstandigheden kan de accountant het nuttig achten om aan de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verstrekken als hulpmiddel bij de bespreking van de wijze waarop er op dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring wordt ingespeeld.

- A25 In de zeldzame omstandigheden dat de accountant voornemens is om de naam van de opdrachtspartner niet op te nemen in de controleverklaring overeenkomstig Standaard 700, is van de accountant vereist om deze intentie te bespreken met de met governance belaste personen om de inschatting door de accountant van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante persoonlijke bedreiging van de veiligheid te vormen.²¹ De accountant kan tevens met de met governance belaste personen communiceren in het geval dat de accountant ervoor kiest geen beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op te nemen in de tekst van de controleverklaring zoals op grond van Standaard 700 is toegestaan.²²

Andere significante aangelegenheden die relevant zijn voor het proces van financiële verslaggeving
(Zie Par. 16(e))

¹⁴ Standaard 210, paragraaf 9.

¹⁵ Standaard 210, paragraaf 10.

¹⁶ Standaard 705, paragraaf 30.

¹⁷ Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 25(d).

¹⁸ Standaard 701, paragraaf 17.

¹⁹ Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 12.

²⁰ Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie*, paragraaf 18(a).

²¹ Standaard 700, paragraaf 45 en A58.

²² Standaard 700, paragraaf 41.

- A26 Standaard 300²³ geeft aan dat, als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of de controle-informatie die is verkregen uit resultaten van controlewerkzaamheden, het nodig kan zijn dat de accountant de algehele controleaanpak en het controleprogramma aanpast en derhalve de resulterende aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de herziene overweging van ingeschatte risico's. De accountant kan dergelijke aangelegenheden met de governance belaste personen communiceren, bijvoorbeeld als een actualisering van aanvankelijke besprekingen over de geplande reikwijdte en timing van de controle.
- A27 Andere significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen en die direct relevant zijn voor de met governance belaste personen bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving kunnen aangelegenheden zoals afwijkingen van materieel belang in de andere informatie die gecorrigeerd zijn, omvatten.
- A28 Voor de mate waarin dit niet reeds door de vereisten in paragrafen 16(a)-(d) en gerelateerde toepassingsgerichte teksten is behandeld, kan de accountant overwegen te communiceren over andere aangelegenheden die met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, indien er een is aangesteld, zijn besproken of door deze onder de aandacht zijn gebracht.

Onafhankelijkheid van de accountant

(Zie Par. 17)

- A29 Van de accountant wordt vereist dat hij voldoet aan relevante ethische voorschriften waaronder die inzake onafhankelijkheid, voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten²⁴.
- A30 De communicatie over relaties en andere aangelegenheden, alsmede welke maatregelen zijn genomen om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen, zijn afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en behandelt in het algemeen welke bedreigingen zich hebben voorgedaan en welke maatregelen dienaangaande zijn genomen.
- A31 Relevante ethische voorschriften of wet- of regelgeving kunnen ook bepaalde mededelingen aan de met governance belaste personen specificeren in omstandigheden waar overtredingen van onafhankelijkheidsvereisten zijn geïdentificeerd. Artikel 7 van de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)* bijvoorbeeld, vereist van de accountant dat de opdrachtgever en de met governance belaste personen schriftelijk akkoord gaan met de maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen en voornemens is te nemen als in strijd met de ViO wordt of is gehandeld.
- A32 De communicatievereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant die van toepassing zijn op beursgenoteerde entiteiten, kunnen ook relevant zijn voor bepaalde andere entiteiten, inclusief die entiteiten die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en een breed scala aan belanghebbenden hebben en gezien de aard en omvang van het bedrijf. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen omvatten (zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen) en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen en *entiteiten in de publieke sector*. Er kunnen echter ook situaties bestaan waarin communicatie over onafhankelijkheid mogelijk niet relevant is, bijvoorbeeld wanneer alle met governance belaste personen op grond van hun leidinggevende activiteiten zijn geïnformeerd over de betrokken feiten. Dit is bijzonder waarschijnlijk wanneer de entiteit wordt geleid door de eigenaar, alsmede wanneer de eenheid van de accountant en de netwerkonderdelen, naast de controle van de financiële overzichten weinig bij de entiteit betrokken zijn.

Aanvullende aangelegenheden

(Zie Par. 3)

- A33 Het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht op het management houdt onder meer in dat erop wordt toegezien dat de entiteit een interne beheersing opzet, implementeert en

²³ Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A13.

²⁴ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 14.

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.

- A34 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 naar alle waarschijnlijkheid significant zijn voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen bij het toezicht houden op de strategische richting of de verantwoordingsplicht van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden zijn bijvoorbeeld kwesties inzake governance-structuren en -processen, alsmede significante beslissingen of acties van het senior management waarvoor de passende autorisatie ontbreekt.
- A35 Bij het bepalen of aanvullende aangelegenheden moeten worden meegedeeld aan de met governance belaste personen, kan de accountant dit soort aangelegenheden die hem ter kennis zijn gekomen, bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend is om dit te doen.
- A36 Indien een aanvullende aangelegenheid wordt meegedeeld, kan het passend zijn dat de accountant de met governance belaste personen ervan op de hoogte stelt dat:
- het identificeren en meedelen van dergelijke aangelegenheden ondergeschikt is aan het doel van de controle, namelijk het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten;
 - er geen andere werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot deze aangelegenheid dan die welke noodzakelijk waren om een oordeel over de financiële overzichten te vormen; en
 - er geen werkzaamheden zijn uitgevoerd om vast te stellen of vergelijkbare aangelegenheden bestaan.

Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces

(Zie Par. 18)

- A37 Het duidelijk meedelen van de verantwoordelijkheden van de accountant, de geplande reikwijdte en timing van de controle, alsmede van de verwachte algemene inhoud van de communicatie helpt een basis te leggen voor een effectieve wederzijdse communicatie.
- A38 Aangelegenheden waarvan de bespreking eveneens kan bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie, zijn onder meer:
- het doel van de communicatie. Wanneer het doel duidelijk is, zijn de accountant en de met governance belaste personen in een betere positie om hetzelfde begrip te hebben van relevante kwesties 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 de met governance belaste persoon (personen) die over specifieke aangelegenheden zullen communiceren;
 - de verwachting van de accountant dat de communicatie wederzijds zal zijn en dat de met governance belaste personen aangelegenheden die zij voor de controle als relevant beschouwen, aan de accountant zullen meedelen, bijvoorbeeld de strategische beslissingen die een significante invloed kunnen hebben op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, het vermoeden of detecteren van fraude, en punten van zorg over de integriteit of competenties van het senior management;
 - het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de accountant heeft meegedeeld;
 - het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de met governance belaste personen hebben meegedeeld.

A39 Het communicatieproces zal afhangen van de omstandigheden, met inbegrip van de omvang en de governancestructuur van de entiteit, van de wijze waarop de met governance belaste personen te werk gaan, alsmede van de visie van de accountant op de significantie van mee te delen aangelegenheden. Problemen bij het opzetten van een effectieve wederzijdse communicatie kunnen erop wijzen dat de communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen niet adequaat is voor het doel van de controle. (Zie Par. A52)

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A40 Bij controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het beursgenoteerde of grotere entiteiten betreft.

Communicatie met het management

A41 Veel aangelegenheden kunnen tijdens het normale verloop van de controle met het management worden besproken, met inbegrip van aangelegenheden die deze Standaard vereist aan de met governance belaste personen mee te delen. Bij dergelijke besprekingen wordt rekening gehouden met de met het dagelijks bestuur verband houdende 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.

A42 Alvorens aangelegenheden mee te delen aan de met governance belaste personen, kan de accountant deze met het management bespreken, tenzij dit niet passend is. Zo is het mogelijk niet passend vragen over de competenties en de integriteit van het management met het management zelf te bespreken. Deze voorafgaande besprekingen houden niet alleen een erkenning in van de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management, maar kunnen ook duidelijkheid brengen over bepaalde feiten en kwesties en het management de gelegenheid bieden verdere informatie en uitleg te verschaffen. Op gelijksoortige wijze kan de accountant, wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, aangelegenheden met de interne auditor bespreken alvorens deze aan de met governance belaste personen mee te delen.

Communicatie met derden

A43 Het is mogelijk dat de met governance belaste personen verplicht zijn door wet- of regelgeving of dat zij wensen om kopieën van een schriftelijke mededeling 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 ongepast zijn. Wanneer een schriftelijke mededeling die is opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, aan derden wordt verstrekt, kan het in de gegeven omstandigheden belangrijk zijn dat deze derden ervan op de hoogte worden gesteld dat deze mededeling niet ten behoeve van hen werd opgesteld door bijvoorbeeld in de schriftelijke, aan de met governance belaste personen gerichte mededelingen te vermelden:

- a dat de mededeling is opgesteld om alleen door de met governance belaste personen te worden gebruikt en, indien van toepassing, door het management op groepsniveau en door de accountant van de groep, alsmede dat daarop niet moet worden gesteund door derden;
- b dat door de accountant geen verantwoordelijkheid wordt erkend ten opzichte van derden; en
- c alle beperkingen inzake het bekendmaken of beschikbaar stellen van informatie aan derden.

A44 In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist dat hij bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie op de hoogte stelt van bepaalde aangelegenheden die hij aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld.
In sommige landen heeft de accountant bijvoorbeeld de plicht om afwijkingen te rapporteren aan bepaalde instanties wanneer het management en de met governance belaste personen geen acties ondernemen om deze te corrigeren;

- kopieën van bepaalde ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten overlegt aan relevante toezichthoudende of financierende instanties, dan wel aan andere instanties zoals een centrale instantie voor bepaalde entiteiten in de publieke sector; of
- ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten openbaar beschikbaar stelt.

A45 Tenzij het op grond van wet- of regelgeving is vereist aan derden een kopie te verstrekken van de ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde schriftelijke mededeling van de accountant, kan de accountant een voorafgaande toestemming nodig hebben van de met governance belaste personen alvorens dit te doen.

Vormen van communicatie

(Zie Par. 19)

A46 Effectieve communicatie kan bestaan uit gestructureerde presentaties en schriftelijke rapporten, als ook uit minder gestructureerde communicatie, zoals besprekingen. De accountant kan andere dan in de paragrafen 19 en 20 genoemde aangelegenheden op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze meedelen. Een voorbeeld van een schriftelijke mededeling is een opdrachtbrief die aan de met governance belaste personen wordt verstrekt.

A47 Naast de significantie van een specifieke aangelegenheid kunnen ook andere factoren van invloed zijn op de communicatievorm (bijv. de vraag of op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze moet worden gecommuniceerd, de mate waarin details en samenvattingen in de mededeling worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd), bijvoorbeeld:

- de vraag of een uiteenzetting van de aangelegenheid in de controleverklaring zal worden opgenomen. Bijvoorbeeld wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring, kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijk te communiceren over de aangelegenheden die als kernpunten van de controle worden bepaald;
- de vraag of de aangelegenheid naar tevredenheid is opgelost;
- de vraag of het management de aangelegenheid al eerder heeft meegedeeld;
- de omvang, operationele structuur, interne beheersingsomgeving en juridische vorm van de entiteit;
- bij 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 vereisten. In bepaalde rechtsgebieden moet overeenkomstig de lokale wetgeving een schriftelijke mededeling in een voorgeschreven vorm aan de met governance belaste personen worden gericht;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of te voeren communicatie met de accountant;
- het aantal doorlopende contacten en gesprekken die de accountant met de met governance belaste personen heeft;
- de vraag of er significante wijzigingen zijn geweest in de leden van de groep van met governance belaste personen.

A48 Wanneer een significante aangelegenheid wordt besproken met één individueel lid van de met governance belaste personen, bijvoorbeeld met de voorzitter van het auditcomité, kan het passend zijn dat de accountant deze aangelegenheid in latere mededelingen samenvat zodat alle met governance belaste personen over volledige en afgewogen informatie beschikken.

Timing van de communicatie

(Zie Par. 21)

A49 Tijdige communicatie gedurende de controle draagt bij aan het bewerkstelligen van een krachtige wederzijdse dialoog tussen de met governance belaste personen en de accountant. De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden zijn onder meer de significantie en de aard van de aangelegenheid, alsmede de acties die van de met governance belaste personen worden verwacht. Bijvoorbeeld:

- vindt communicatie met betrekking tot aangelegenheden inzake de planning vaak in een vroegtijdig stadium van de controleopdracht plaats en kan deze bij een initiële opdracht deel uitmaken van het bereiken van overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden;
- kan het passend zijn een significante moeilijkheid die zich tijdens de controle voordoet, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar mee te delen indien de met governance belaste personen in staat zijn de accountant bij te staan bij het oplossen van de moeilijkheid, of indien dit naar alle waarschijnlijkheid leidt tot een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring. Tevens kan de accountant zo spoedig als praktisch uitvoerbaar significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij heeft geïdentificeerd, mondeling aan de met governance belaste personen meedelen, alvorens deze schriftelijk mee te delen, zoals vereist door Standaard 265²⁵ ;
- als Standaard 701 van toepassing is kan de accountant een voorlopige zienswijze over de kernpunten communiceren bij het bespreken van de geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie Par. A13) en de accountant kan ook vaker communiceren om dergelijke aangelegenheden verder te bespreken bij het communiceren over significante controlebevindingen;
- communicatie met betrekking tot onafhankelijkheid kan passend zijn in alle gevallen waarin significante oordeelsvormingen worden gemaakt inzake bedreigingen van de onafhankelijkheid en inzake de daarmee samenhangende maatregelen, bijvoorbeeld bij het aanvaarden van een opdracht tot het verlenen van niet op controle gerichte diensten, alsmede bij een slotbespreking;
- communicatie over bevindingen van de controle, inclusief de zienswijze van de accountant over de kwalitatieve aspecten van de praktijken van administratieve verwerking van de entiteit, kan ook onderdeel van de slotbespreking zijn;
- bij het controleren van zowel financiële overzichten voor algemene doeleinden als financiële overzichten voor specifieke doeleinden kan het passend zijn om de timing van de communicatie wederzijds af te stemmen.

A50 Andere factoren die relevant kunnen zijn voor de timing van de communicatie zijn onder meer:

- de omvang, operationele structuur, interne beheersingsomgeving en juridische vorm van de gecontroleerde entiteit;
- elke wettelijke verplichting tot het binnen een voorgeschreven tijdsbestek meedelen van bepaalde aangelegenheden;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of periodieke communicatie met de accountant;
- het tijdstip waarop de accountant bepaalde aangelegenheden identificeert. Zo is het mogelijk dat het identificeren van een specifieke aangelegenheid (zoals het niet naleven van een wettelijke bepaling) door de accountant niet tijdig genoeg is voor het nemen van preventieve maatregelen, maar dat de accountant door het meedelen van de aangelegenheid ervoor zorgt dat corrigerende maatregelen kunnen worden genomen.

De adequaatheid van het communicatieproces

(Zie Par. 22)

A51 De accountant hoeft geen specifieke werkzaamheden op te zetten ter ondersteuning van de evaluatie van de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen; deze evaluatie kan worden gebaseerd op waarnemingen die voortkomen uit voor andere doeleinden

25 Standaard 265, paragraaf 9 en A14.

uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dergelijke waarnemingen kunnen de volgende aangelegenheden betreffen:

- de geschiktheid en tijdigheid van acties die door de met governance belaste personen worden genomen teneinde in te spelen op aangelegenheden die door de accountant aan de orde zijn gesteld. Wanneer in eerdere mededelingen aan de orde gestelde significante aangelegenheden niet op doeltreffende wijze zijn afgehandeld, kan het passend zijn dat de accountant inlichtingen inwint over de vraag waarom geen passende actie is ondernomen, en dat hij overweegt dit punt opnieuw aan de orde te stellen. Dit voorkomt het risico dat de indruk wordt gewekt dat de accountant ervan overtuigd is dat de aangelegenheid naar behoren is afgehandeld of niet langer significant is;
- de klaarblijkelijke openheid van de met governance belaste personen in hun communicatie met de accountant;
- de bereidheid en de mogelijkheid van de met governance belaste personen om met de accountant te vergaderen zonder de aanwezigheid van het management;
- de klaarblijkelijke mogelijkheid van de met governance belaste personen om de door de accountant aan de orde gestelde aangelegenheden volledig te begrijpen, bijvoorbeeld de mate waarin de met governance belaste personen kwesties onderzoeken alsmede de aan hen gedane aanbevelingen ter discussie stellen;
- problemen om met de met governance belaste personen tot hetzelfde begrip te komen van de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie;
- wanneer alle of sommige van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, hun klaarblijkelijke kennis van de wijze waarop met de accountant besproken aangelegenheden van invloed zijn op zowel hun verantwoordelijkheden inzake governance in de brede betekenis van het woord als op hun leidinggevende verantwoordelijkheden;
- de vraag of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen voldoet aan de van toepassing zijnde, op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten.

A52 Zoals vermeld in paragraaf 4 is wederzijdse communicatie een hulpmiddel voor zowel de accountant als de met governance belaste personen. Verder wordt in Standaard 315 de betrokkenheid van de met governance belaste personen, met inbegrip van de interactie met de (eventuele) interne auditfunctie en met de accountants genoemd als een element van de interne beheersingsomgeving van de entiteit²⁶. Niet-adequate wederzijdse communicatie kan wijzen op een onbevredigende interne beheersingsomgeving en kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang. Tevens bestaat het risico dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om een oordeel te vormen over de financiële overzichten.

A53 Indien wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen niet adequaat is en deze situatie niet kan worden opgelost, kan de accountant acties ondernemen als:

- het aanpassen van het oordeel in de controleverklaring op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle;
- het verzoeken om juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijv. een toezichthouder) of met een ten aanzien van de entiteit externe instantie met een hoger niveau van verantwoordelijkheid binnen de governancestructuur, zoals de eigenaren van een onderneming (bijv. aandeelhouders tijdens een algemene vergadering) of in de publieke sector 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.

²⁶ Standaard 315, paragraaf A78.

Documentatie

(Zie Par. 23)

- A54 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 indien deze notulen een passende vastlegging van de communicatie vormen.

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement en in Standaarden met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 3)

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement²⁷ en in andere Standaarden die het communiceren van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituuut voor het in aanmerking nemen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- *Verordening accountantsorganisaties*, artikel 6a respectievelijk *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*, artikel 10c;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 39(c)(i) en 41, 42, 43;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23, 24, 25;
- Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12 en 13;
- Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 7;
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) en 17;
- Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 25;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 57;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 20 en 31;
- Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46;
- Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 17;
- Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 12, 14, 23 en 30;
- Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk accountant*, paragraaf 12;
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 18;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 17, 18 en 19.

²⁷ Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta) / *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

(Zie Par. 16(a), A19 en A20)

De communicatie die op grond van paragraaf 16(a) is vereist en die in paragraaf A19 en A20 behandeld is, kan aangelegenheden betreffen 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. Wanneer er aanvaardbare alternatieve grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan, kan de communicatie onder meer betrekking hebben op het aanwijzen van elementen in de financiële overzichten die worden beïnvloed door de keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, alsook op 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 onder meer betrekking hebben op het effect van de timing en van de methode van het aanbrengen van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving op de huidige en toekomstige winst van de entiteit, alsmede op de timing van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving in relatie tot verwachte nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving;
- het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op omstreken of opkomende gebieden (of op gebieden die uniek zijn voor een bedrijfstak, met name wanneer er een gebrek is aan gezaghebbende richtlijnen of eensgezindheid);
- het effect van het moment waarop transacties worden uitgevoerd op de verslagperiode waarin zij worden geboekt.

Schattingen en toelichtingen daarop

Bijlage 2 van Standaard 540 omvat aangelegenheden die de accountant kan overwegen om te communiceren met betrekking tot significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.

In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

- de kwesties, alsmede de daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen, die verband houden met het formuleren van bijzonder gevoelige, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (bijv. toelichtingen over het verantwoorden van opbrengsten, beloningen, continuïteit, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en kwesties 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, de onderhevigheid 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 significante transacties die zich buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit bevinden, of die anderszins ongebruikelijk lijken. Deze communicatie kan het volgende benadrukken:
 - de eenmalige bedragen die tijdens de periode zijn verwerkt;
 - de mate waarin dergelijke transacties afzonderlijk in de financiële overzichten zijn toegelicht;

- of dergelijke transacties lijken te zijn opgezet om een bepaalde administratieve of fiscale verwerking te bewerkstelligen, dan wel een doelstelling op grond van wet-of regelgeving;
 - of de vorm van dergelijke transacties overdreven complex lijkt of waar uitgebreid advies met betrekking tot het structureren van de transactie is ondernomen;
 - waar het management meer nadruk legt op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de onderliggende economische beweegredenen van de transactie.
- 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 de gerapporteerde winsten tot gevolg hebben, maar niet van afwijkingen die een verlaging van deze winsten tot gevolg hebben.

265 Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-11
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A30
<i>Bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd zijn</i>	A1-A4
<i>Significante tekortkomingen in de interne beheersing</i>	A5-A11
<i>Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing</i>	A12-A30

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing¹ die hij bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd, op passende wijze mee te delen aan de met governance belaste personen en het management. Deze Standaard legt aan de accountant geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in Standaard 315 en Standaard 330² omschreven zijn. Standaard 260³ stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om met de met governance belaste personen over de controle te communiceren.
- 2 Van de accountant wordt vereist om inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit te verwerven bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang⁴. Bij het maken van dergelijke risico-inschattingen neemt de accountant het systeem van interne beheersing van de entiteit in aanmerking, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen. De accountant kan niet alleen tijdens dit risico-inschattingsproces maar ook in elk ander stadium van de controle tekortkomingen in de interne beheersing identificeren. Deze Standaard specificeert welke geïdentificeerde tekortkomingen van de accountant worden vereist aan de met governance belaste personen en het management mee te delen.
- 3 Niets in deze Standaard belet de accountant om andere aangelegenheden omtrent de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen en aan het management mee te delen.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 5 De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan de met governance belaste personen en aan het management meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en die op grond van de professionele oordeelsvorming 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 betekenis:
 - a *tekortkoming in de interne beheersing* – Deze bestaat wanneer:

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 4 en 12.

2 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

3 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

4 Standaard 315, paragraaf 12. De paragrafen A68-A73 bevatten leidraden over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

- 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 detecteren en te corrigeren; of
 - ii een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren 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 de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van de met governance belaste personen te verdienen. (Zie Par. A5)

Vereisten

- 7 De accountant dient te bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)
- 8 Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, dient de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden te bepalen of deze hetzij individueel, hetzij gecombineerd significante tekortkomingen vormen. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11)
- 9 De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A27)
- 10 De accountant dient tevens tijdig het volgende aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau mee te delen: (Zie Par. A19 en A27)
- a schriftelijk, significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft meegedeeld of voornemens is aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend zou zijn om dit rechtstreeks aan het management mee te delen; en (Zie Par. A14, A20 en A21)
 - b andere tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn meegedeeld en die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen. (Zie Par. A22, A23, A24, A25 en A26)
- 11 De accountant dient in de schriftelijke communicatie over significante tekortkomingen in de interne beheersing het volgende op te nemen:
- a een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie Par. A28)
 - b voldoende informatie om de met governance belaste personen en het management inzicht in de context van de communicatie te verschaffen. De accountant dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie Par. A29 en A30)
 - i het doel van de controle was dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
 - ii de controle onder meer betrekking had op het overwegen van de interne beheersing die voor het opstellen van de financiële overzichten relevant is teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen; en
 - iii de aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd, beperkt zijn tot die tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en waarvoor de accountant tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om aan de met governance belaste personen te worden gerapporteerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd zijn

(Zie Par. 7)

- A1 Bij het bepalen of de accountant één of meerdere tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, is het mogelijk dat de accountant de relevante feiten en omstandigheden van zijn bevindingen bespreekt met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau. Deze bespreking verschaft de accountant de gelegenheid om het management tijdig attent te maken op tekortkomingen waarvan het management mogelijk nog geen kennis had. Het passende management-niveau om de bevindingen te bespreken, is het niveau dat bekend is met het betrokken gebied van de interne beheersing en dat de bevoegdheid heeft om corrigerende maatregelen te nemen tegen alle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing. In sommige omstandigheden kan het niet passend zijn dat de accountant zijn bevindingen rechtstreeks met het management bespreekt, bijvoorbeeld indien de bevindingen de integriteit of competentie van het management in twijfel trekken. (Zie Par. A20)
- 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 in 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 informatietechnologie (IT) controls voorkomen zijn;
 - een voorlopige indicatie van de wijze waarop het management op de bevindingen zal inspelen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A3 Hoewel de aan interne beheersingsmaatregelen ten grondslag liggende concepten in de component 'interne beheersingsactiviteiten' in kleinere entiteiten waarschijnlijk vergelijkbaar zijn met die van grotere entiteiten, zal de mate van formaliteit waarmee deze worden toegepast, verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig achten vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren, in een doeltreffende interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties resulteert, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsmaatregelen.
- 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, kan de eigenaar-bestuurder evenwel in staat zijn effectiever toezicht uit te oefenen dan in een grotere entiteit. Het is nodig deze verhoogde vorm van toezicht van het management af te wegen tegen de grotere kans dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Significante tekortkomingen in de interne beheersing

(Zie Par. 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. Er kan derhalve van significante tekortkomingen sprake zijn, ook al heeft de accountant gedurende de controle geen afwijkingen geïdentificeerd.

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, zijn onder meer:

- de waarschijnlijkheid dat de tekortkomingen in de toekomst tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten zullen leiden;
- de vatbaarheid van het desbetreffende actief of passief voor verlies of fraude;
- de subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen van de reële waarde;
- de bedragen in de financiële overzichten die aan de tekortkomingen zijn blootgesteld;
- de omvang van de activiteiten die hebben plaatsgevonden of zouden kunnen plaatsvinden in het rekeningssaldo of de transactiestroom die aan de tekortkoming of tekortkomingen zijn blootgesteld;
- het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving, bijvoorbeeld:
 - algemene interne beheersingsmaatregelen in het kader van de monitoring (zoals door het management uitgeoefend toezicht);
 - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorkomen en detecteren 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 de bedrijfsvoering 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 als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen zijn gedetecteerd;
- de interactie tussen de tekortkoming en andere tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

A7 Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing zijn bijvoorbeeld:

- informatie die ineffektieve aspecten van de interne beheersingsomgeving aantoonst, zoals:
 - indicaties dat significante transacties waarbij het management een financieel belang heeft, niet op passende wijze kritisch door de met governance belaste personen zijn onderzocht;
 - geïdentificeerde gevallen van door het management gepleegde fraude die al dan niet van materieel belang zijn en die niet door de interne beheersing van de entiteit zijn voorkomen;
 - het niet nemen van passende corrigerende maatregelen door het management met betrekking tot eerder meegedeelde significante tekortkomingen.
- het ontbreken van een risico-inschattingsproces binnen de entiteit waar een dergelijk proces gewoonlijk geacht wordt te zijn ingesteld;
- informatie die een ineffectief risico-inschattingsproces van de entiteit aantoonst, zoals het niet identificeren door het management van een risico van materieel belang waarvan de accountant zou verwachten dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn geïdentificeerd;
- informatie die aantoonst dat op ineffektieve wijze op geïdentificeerde significante risico's is ingespeeld (bijvoorbeeld het ontbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijk risico);
- door de controlewerkzaamheden van de accountant gedetecteerde afwijkingen die door de interne beheersing van de entiteit niet werden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd zijn;
- het aanpassen van eerder gepubliceerde financiële overzichten om de correctie van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of van fraude te weerspiegelen;

- informatie die de onmogelijkheid van het management aantoonst om op het opstellen van de financiële overzichten toezicht te houden.

- A8 Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of gecombineerd effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren⁵. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om gezamenlijk te functioneren 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, bewering, of component van het systeem van interne beheersing van de entiteit beïnvloedt, kan evenwel de risico's op een afwijking van materieel belang dermate vergroten dat deze tot een significante tekortkoming aanleiding kan geven.
- A9 In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving als vereiste 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 geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen of aan andere relevante partijen (zoals regelgevers of toezichthouders) meedeelt. Indien bij wet- of regelgeving specifieke termen en definities voor deze soorten tekortkomingen zijn vastgesteld en van de accountant wordt vereist dat hij deze termen en definities gebruikt ten behoeve van de communicatie hierover, gebruikt de accountant deze termen en definities wanneer hij in overeenstemming met het door wet- of regelgeving gestelde vereiste communiceert.
- A10 Indien het rechtsgebied specifieke termen heeft vastgesteld voor de diverse soorten tekortkomingen in de interne beheersing die moeten worden meegedeeld, maar deze termen niet nader heeft gedefinieerd, kan het noodzakelijk blijken dat de accountant oordeelsvorming moet toepassen om de mee te delen aangelegenheden te bepalen, in aanvulling op het door wet- of regelgeving gestelde vereiste. Hierbij kan de accountant het als passend beschouwen om rekening te houden met de vereisten en leidraden in deze Standaard. Als het door wet- of regelgeving gestelde vereiste er bijvoorbeeld in bestaat om bepaalde aangelegenheden inzake de interne beheersing waarvan de met governance belaste personen kennis zouden moeten hebben, onder hun aandacht te brengen, kan het passend zijn om dergelijke aangelegenheden als algemeen genomen equivalent te beschouwen met de significante tekortkomingen waarvan op grond van deze Standaard wordt vereist dat deze aan de met governance belaste personen worden meegedeeld.
- A11 De vereisten van deze Standaard blijven van toepassing, ondanks het feit dat de accountant krachtens wet- of regelgeving specifieke termen of definities vereist is te gebruiken.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen

(Zie Par. 9)

- A12 Het schriftelijk meedelen van significante tekortkomingen aan de met governance belaste personen geeft het belang van deze aangelegenheden aan en vormt een hulpmiddel voor de met governance belaste personen bij het uitvoeren van hun toezichtstaken. In Standaard 260 worden relevante overwegingen vastgesteld betreffende de communicatie met de met governance belaste personen in het geval zij allemaal bij het leiden van de entiteit betrokken zijn⁶.
- A13 Bij het bepalen wanneer schriftelijke communicatie zal worden uitgebracht, kan de accountant in overweging nemen of het ontvangen van dergelijke communicatie een belangrijke factor zou zijn om de met governance belaste personen in staat te stellen hun toezichtstaken te vervullen. Daarnaast

⁵ Standaard 315, paragraaf A74.

⁶ Standaard 260, paragraaf 13.

is het mogelijk dat bij beursgenoteerde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden, de met governance belaste personen de schriftelijke communicatie vóór de datum van goedkeuring van de financiële overzichten moeten ontvangen om op grond van regelgeving dan wel om andere redenen specifieke verantwoordelijkheden in verband met de interne beheersing te vervullen. Bij andere entiteiten kan de accountant de schriftelijke communicatie op een latere datum uitbrengen. Niettemin is in het laatstgenoemde geval de schriftelijke communicatie onderhevig aan het overheersende vereiste⁷ voor de accountant om het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig af te ronden, aangezien de schriftelijke mededeling door de accountant van significante tekortkomingen deel uitmaakt van het definitieve controledossier. Overeenkomstig Standaard 230 is een passende termijn om het definitieve controledossier af te ronden gewoonlijk niet meer dan *twee maanden* na de datum van de controleverklaring is⁸.

- A14 Ongeacht de timing van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen kan de accountant deze in eerste instantie mondeling aan het management en, in voorkomend geval, aan de met governance belaste personen, mededelen om hen van dienst te zijn bij het nemen van tijdige corrigerende maatregelen teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang tot een minimum te beperken. Dit ontheft de accountant evenwel niet van de verplichting om de significante tekortkomingen schriftelijk mee te delen, zoals deze Standaard vereist.
- A15 De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden meegedeeld, is een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden. Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen van een passende mate van detaillering in de mededeling, zijn bijvoorbeeld:
- de aard van de entiteit. Zo kan de voor een organisatie van openbaar belang vereiste communicatie verschillen van die voor een entiteit die geen organisatie van openbaar belang is;
 - de omvang en complexiteit van de entiteit. Zo kan de communicatie voor een complexe entiteit verschillen van die voor een entiteit die een eenvoudig bedrijf voert;
 - de aard van de door de accountant geïdentificeerde significante tekortkomingen;
 - de samenstelling van de governance-structuur van de entiteit. Zo is het mogelijk dat er een grotere mate van detaillering nodig is indien onder de met governance belaste personen leden zijn die geen significante ervaring hebben in de sector van de entiteit of in de desbetreffende deelgebieden;
 - vereisten op grond van wet- of regelgeving betreffende de mededeling van specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing.
- A16 Het is mogelijk dat het management en de met governance belaste personen reeds kennis hebben van significante tekortkomingen die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft geïdentificeerd, en er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor hebben gekozen deze tekortkomingen niet te verhelpen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt bij het management en de met governance belaste personen. Bijgevolg is hetgeen op grond van paragraaf 9 is vereist van toepassing, ongeacht de kostenoverwegingen of andere redenen die het management en de met governance belaste personen relevant achten om te bepalen of dergelijke tekortkomingen verholpen zullen worden.
- A17 Het feit dat de accountant in een eerdere controle een significante tekortkoming aan de met governance belaste personen en het management heeft meegedeeld, neemt niet weg dat de accountant de tekortkoming opnieuw moet mededelen als er nog geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Indien een eerder meegedeelde significante tekortkoming blijft bestaan, kan in de mededeling voor het huidige jaar de beschrijving van de eerdere mededeling worden herhaald, of simpelweg naar de eerdere mededeling worden verwezen. De accountant kan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen waarom de significante tekortkoming nog niet is verholpen. Het niet nemen van maatregelen wanneer hiervoor geen rationele verklaring bestaat, kan op zichzelf een significante tekortkoming zijn.

7 Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 14.

8 Standaard 230, paragraaf A21.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A18 In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het grotere entiteiten betreft.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan het management

(Zie Par. 10)

- A19 Het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk het management dat 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 passende verantwoordelijkheidsniveau doorgaans de chief executive officer of de chief financial officer (of het equivalent daarvan), aangezien deze aangelegenheden tevens aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. Voor andere tekortkomingen in de interne beheersing kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het operationele management zijn dat directer bij de getroffen deelgebieden van de interne beheersing betrokken is en dat de bevoegdheid heeft om passende corrigerende acties te ondernemen.

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan het management

(Zie Par. 10(a))

- A20 Door bepaalde geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing kan de integriteit of deskundigheid van het management ter discussie komen te staan. Er kan bijvoorbeeld informatie bestaan die fraude of opzettelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door het management aantoonst, of het management kan blijken geven van onmogelijkheid 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. Bijgevolg is het mogelijk niet passend om dergelijke tekortkomingen direct aan het management mee te delen.
- A21 Standaard 250 stelt vereisten vast en verschaft leidraden omtrent het rapporteren van een geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, met inbegrip van gevallen waarin de met governance belaste personen zelf bij een dergelijke niet-naleving betrokken zijn⁹. Standaard 240 stelt vereisten vast en verschaft leidraden betreffende de communicatie aan de met governance belaste personen wanneer de accountant een fraude of een vermoede fraude heeft geïdentificeerd waarbij het management betrokken is.¹⁰

Meedelen van andere tekortkomingen in de interne beheersing aan het management

(Zie Par. 10(b))

- A22 Tijdens de controle kan de accountant andere tekortkomingen in de interne beheersing identificeren die geen significante tekortkomingen zijn, maar die mogelijk van voldoende belang zijn om de aandacht van het management te verdienen. Het bepalen welke andere tekortkomingen in de interne beheersing de aandacht van het management verdienen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming in de gegeven omstandigheden, rekening houdend met de waarschijnlijkheid en potentiële orde van grootte van afwijkingen die als gevolg van deze tekortkomingen in de financiële overzichten kunnen voorkomen.
- A23 Andere tekortkomingen in de interne beheersing die de aandacht van het management verdienen, hoeven niet schriftelijk maar kunnen ook mondeling worden meegedeeld. Ingeval de accountant de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant met het management heeft besproken, is het mogelijk dat de accountant overweegt dat de andere tekortkomingen op het moment van deze besprekingen mondeling zijn meegedeeld. Bijgevolg hoeft geen formele mededeling meer te worden verricht.

⁹ Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 23, 24, 25, 26, 27, 28 en 29.

¹⁰ Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 42.

- A24 Indien de accountant in een voorgaande periode tekortkomingen in de interne beheersing andere dan significante tekortkomingen aan het management heeft meegedeeld, en het management er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor heeft gekozen deze niet te verhelpen, hoeft de accountant de mededeling in de huidige periode niet te herhalen. Van de accountant wordt evenmin vereist om informatie over dergelijke tekortkomingen te herhalen indien die reeds eerder door andere partijen, zoals de interne auditfunctie of regelgevers of toezichthouders, aan het management zijn meegedeeld. Het kan echter wel passend zijn dat de accountant deze andere tekortkomingen opnieuw meedeelt indien er een wijziging van management heeft plaatsgehad, dan wel indien nieuwe informatie onder de aandacht van de accountant is gekomen die het eerdere inzicht van de accountant en van het management in de tekortkomingen wijzigt. Niettemin is het mogelijk dat het nalaten van het management om overige tekortkomingen in de interne beheersing te verhelpen die reeds voorheen waren meegedeeld, een significante tekortkoming wordt waarvoor het vereist is dat deze aan de met governance belaste personen wordt meegedeeld. Of dat het geval is, hangt af van de professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden.
- A25 In sommige omstandigheden kunnen de met governance belaste personen wensen te worden ingelicht over de details van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant aan het management heeft meegedeeld, dan wel om op beknopte wijze over de aard van de overige tekortkomingen te worden geïnformeerd. Daarnaast kan de accountant het ook passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de mededeling van overige tekortkomingen aan het management. In beide gevallen kan de accountant, naargelang passend is, mondeling of schriftelijk aan de met governance belaste personen rapporteren.
- A26 Standaard 260 geeft relevante overwegingen omtrent het communiceren met de met governance belaste personen in het geval al deze personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn¹¹.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 9, 10)

- A27 Accountants van de publieke sector kunnen aanvullende verantwoordelijkheden hebben omtrent het meedelen van door de accountant tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing op een wijze, in een mate van detaillering, en aan partijen die niet in deze Standaard zijn vermeld. Zo is het mogelijk dat significante tekortkomingen aan de wetgever of een andere bevoegde instantie moeten worden meegedeeld. Krachtens wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften kan tevens van accountants van de publieke sector worden vereist dat zij over tekortkomingen in de interne beheersing rapporteren, ongeacht de significantie van de potentiële gevolgen van die tekortkomingen. Daarnaast is het mogelijk dat bij wetgeving van accountants van de publieke sector wordt vereist dat zij over een breder spectrum aan met de interne beheersing verband houdende aangelegenheden rapporteren dan enkel de tekortkomingen in de interne beheersing die volgens deze Standaard dienen te worden meegedeeld, zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving of het naleven van bepalingen van contracten of van subsidieovereenkomsten.

Inhoud van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen in de interne beheersing
(Zie Par. 11)

- A28 Bij het uitleggen van de potentiële gevolgen van de significante tekortkomingen behoeft de accountant deze niet te kwantificeren. De significante tekortkomingen kunnen, indien passend, voor rapportagedoeleinden samen worden gegroepeerd. De accountant kan in de schriftelijke mededeling tevens suggesties inzake corrigerende maatregelen voor de tekortkomingen, de feitelijke of voorgestelde maatregelen van het management, en een vermelding opnemen of de accountant al dan niet stappen heeft ondernomen om te verifiëren of de maatregelen van het management zijn geïmplementeerd.
- A29 De accountant kan het passend achten om de volgende informatie als aanvullende contextinformatie bij de mededeling te voegen:

¹¹ Standaard 260, paragraaf 13.

- een indicatie dat, indien de accountant meer uitgebreide werkzaamheden met betrekking tot de interne beheersing had uitgevoerd, hij wellicht meer te rapporteren tekortkomingen had geïdentificeerd, 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 de met governance belaste personen, en dat deze mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

A30 Op grond van wet- of regelgeving kan van de accountant of het management worden vereist dat een kopie van de schriftelijke communicatie van de accountant over de significante tekortkomingen aan de passende regelgevende of toezichthoudende instanties ter beschikking wordt gesteld. In dat geval kan de schriftelijke communicatie van de accountant dergelijke regelgevende of toezichthoudende instanties aanwijzen.

300 Planning van een controle van financiële overzichten

Inleiding	1-3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Ingangsdatum</i>	3
Doelstelling	4
Vereisten	5-12
<i>Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam</i>	5
<i>Vorbereidende opdrachtactiviteiten</i>	6
<i>Planningswerkzaamheden</i>	7-10A
<i>Documentatie</i>	11
<i>Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten</i>	12
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A24
<i>De rol en timing van de planning</i>	A1-A4
<i>Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam</i>	A5
<i>Vorbereidende opdrachtactiviteiten</i>	A6-A8
<i>Planningswerkzaamheden</i>	A9-A18
<i>Documentatie</i>	A19-A22
<i>Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden</i>	A23
<i>Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten</i>	A24
Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak	

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.
- 2 De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau in overeenstemming met Standaard 220, in samenhang met adequate planning in overeenstemming met deze Standaard bevordert de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, onder meer door: (Zie Par. A0, A1, A2, A3)
 - ertoe bij te dragen dat de accountant de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
 - ertoe bij te dragen dat de accountant mogelijke problemen tijdig identificeert en oplost;
 - ertoe bij te dragen dat de accountant de controleopdracht naar behoren organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
 - te helpen bij het selecteren van leden van het opdrachtteam die over de nodige deskundigheid en competentie beschikken om op de verwachte risico's in te spelen en hun op de juiste wijze werkzaamheden toe te wijzen;
 - de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden te vergemakkelijken;
 - indien van toepassing, ondersteuning te bieden 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.*

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 Par. A4)

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

- 6 De accountant dient aan het begin van de lopende controleopdracht:
 - a werkzaamheden uit te voeren die vereist zijn op grond van Standaard 220 betreffende het aangaan en continueren van de relatie met de cliënt en van de controleopdracht¹ ;

1 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 23 en 24.

- b overeenkomstig Standaard 220² de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften te evalueren; en
- c overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van Standaard 210³. (Zie Par. A5, A6, A7)

Planningswerkzaamheden

- 7 De accountant dient een algehele controleaanpak vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
- 8 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant de informatie die is verkregen bij het naleven van de vereisten van Standaard 220 te overwegen en:
 - a te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;
 - 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 te overwegen welke factoren op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
 - d de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de opdrachtpartner voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
 - e de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen.⁴ (Zie Par. A8, A9, A10, 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 aansturing van en het geplande toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie Par. A16 en A17)
 - b de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315⁵;
 - c de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 330⁶;
 - d de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de Standaarden wordt uitgevoerd. (Zie Par. A12, A13 en A14)
- 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 Par. A15)
- 10A *De opdrachtpartner dient de algehele controlestrategie en het controleplan te beoordelen.*

Documentatie

- 11 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen⁷:
 - a de algehele controleaanpak;
 - b het controleprogramma; en

2 Standaard 220, paragraaf 16, 17, 18, 19, 20 en 21.

3 Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht*, paragraaf 9, 10, 11, 12 en 13.

4 Standaard 220, paragraaf 25

5 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

6 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

7 Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

- c alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, waaronder belangrijke wijzigingen in de aard, timing en omvang van de geplande aansturing van en het geplande toezicht op de leden van het controleteam en de beoordeling van hun werkzaamheden⁸, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie Par. A18, A19, A20 en A21)

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

- 12 Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de accountant:
 - a werkzaamheden uit te voeren die op grond van Standaard 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van cliëntrelaties alsmede van controleopdrachten⁹; en
 - b wanneer een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant te communiceren. (Zie Par. A22)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De rol en timing van de planning

(Zie Par. 2)

- A1 Standaard 220 behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau voor een controle van financiële overzichten en de daarmee samenhangende verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner. Informatie die is verkregen bij het naleven van de vereisten van Standaard 220 is relevant voor deze Standaard. Standaard 220 vereist bijvoorbeeld dat de opdrachtpartner vaststelt dat voldoende en geschikte middelen voor de uitvoering van de opdracht zijn toegewezen of beschikbaar zijn gesteld aan het opdrachtteam, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Een dergelijke vaststelling is direct van belang bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de middelen die nodig zijn om de opdracht uit te voeren binnen de algehele controleaanpak zoals vereist door paragraaf 8 van deze Standaard.
- A2 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. Bij het plannen van de controle kan de accountant gebruik maken van projectmanagementtechnieken en -hulpmiddelen. Standaard 220¹⁰ beschrijft hoe dergelijke technieken en hulpmiddelen het opdrachtteam kunnen ondersteunen bij het managen van de kwaliteit van de opdracht.
- A3 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 controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het onderkennen en inschatten door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang, het volgende nodig is om te overwegen:
 - de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico's in te schatten;
 - het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader 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.

8 Standaard 220, paragraaf 30, A91 en A92.

9 Standaard 220, paragraaf 22, 23 en 24.

10 Standaard 220, paragrafen A73 en A74.

- A4 De accountant kan besluiten bepaalde elementen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde de accountant te ondersteunen bij het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau (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 erop worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet in het gedrang komt. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle in het gedrang brengen omdat de controlewerkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

(Zie Par. 5)

- A5 Door de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de controle te betrekken, worden hun ervaring en inzicht ten volle benut, hetgeen bijdraagt aan de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces¹¹.

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

(Zie Par. 6)

- A6 Door aan het begin van de lopende controleopdracht de in paragraaf 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant beter bepalen en evalueren welke gebeurtenissen of omstandigheden een ongunstige invloed kunnen hebben op zijn mogelijkheid om kwaliteit op opdrachtniveau te managen en te bereiken in overeenstemming met Standaard 220.
- A7 Door deze voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant een controleopdracht plannen om bijvoorbeeld:
- de nodige onafhankelijkheid en de mogelijkheid tot het uitvoeren van de opdracht te behouden;
 - vast te stellen dat er geen problemen zijn met de integriteit van het management die van invloed kunnen zijn op de bereidheid van de accountant om de opdracht voort te zetten;
 - vast te stellen dat er met de cliënt geen misverstand bestaat over de voorwaarden van de opdracht.
- A8 Het uitvoeren van initiële werkzaamheden met betrekking tot de continuering van de cliëntrelatie en het evalueren van relevante ethische voorschriften (waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften) aan het begin van de lopende controleopdracht betekent dat deze worden afgerond vooraleer andere significante werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht worden uitgevoerd. 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 Par. 7, 8)

- A9 Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, kan onder meer het volgende omvatten:

¹¹ Standaard 315, paragraaf 10 stelt vereisten vast en verschaft leidraden over de bespreking door het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Paragraaf 15 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* verschaft 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.

- de aard van de in te zetten (personele, technologische of intellectuele) middelen voor specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het inzetten van ervaren teamleden met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico of het toewijzen van deskundigen aan gecompliceerde onderwerpen;
- de omvang van de toe te wijzen middelen aan specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het aantal teamleden dat is toegewezen aan voorraadopname op meerdere locaties, de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
- wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
- hoe deze middelen worden aangestuurd, hoe hierop toezicht wordt gehouden of hoe deze worden ingezet. Bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders).

A10 Standaard 220 bevat vereisten en leidraden over de middelen en uitvoering van de opdracht (waaronder aansturing van en toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden).

A11 In de bijlage zijn voorbeelden opgesomd van bij het vaststellen van de algehele controleaanpak in overweging te nemen factoren.

A12 Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn genoemd, waarbij de doelstellingen van de controle moeten worden gehaald door een doelmatig gebruik van de middelen die de accountant ter beschikking staan. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het opstellen van het controleprogramma zijn niet noodzakelijk op zichzelf staande of op elkaar volgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in het ene tot overeenkomstige wijzigingen in het andere kunnen leiden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A13 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 accountant kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het vaststellen 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 kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder wordt bijgewerkt. Voor zover dit de in paragraaf 8 genoemde aangelegenheden behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.

A14 Standaard 220 behandelt de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden¹².

Het controleprogramma

(Zie Par. 9)

¹² Standaard 220, paragrafen 29, 30 en 31.

- A15 Het controleprogramma is in die zin 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 de planning van de risico-inschattingswerkzaamheden meestal in de beginfase van de controle plaats. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingswerkzaamheden. Bovendien kan de accountant verdere controlewerkzaamheden aanvangen betreffende bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.
- A16 Het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden, voor zover ze betrekking hebben op toelichtingen, is belangrijk in het licht van zowel de grote verscheidenheid aan informatie als de mate van detail die kan worden omvat in deze toelichtingen. Verder kunnen bepaalde toelichtingen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken, die ook invloed kunnen hebben op de ingeschatte risico's en de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om daarop in te spelen.
- A17 Rekening houden met toelichtingen in een vroeg stadium van de controle helpt de accountant in het geven van de juiste aandacht aan, en het plannen van voldoende tijd voor, het behandelen van de toelichtingen op dezelfde manier als transactiestromen, gebeurtenissen en rekeningsaldi. Vroegtijdige aandacht kan de accountant ook helpen om de effecten op de controle te bepalen van:
- significante nieuwe of herziene toelichtingen die vereist zijn als gevolg van veranderingen in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten (bijvoorbeeld een verandering in de vereiste identificatie van segmenten en rapportering van gesegmenteerde informatie als gevolg van een significante bedrijfscombinatie);
 - significante nieuwe of herziene toelichtingen die het gevolg zijn van veranderingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de noodzaak voor de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige om te helpen met de controlewerkzaamheden met betrekking tot bepaalde toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen met betrekking tot pensioen of andere pensioenverplichtingen); en
 - aangelegenheden met betrekking tot de toelichtingen die de accountant mogelijk wenst te bespreken met de personen belast met governance.¹³

Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning
(Zie Par. 10)

- A18 Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de accountant genooddaakt zijn op basis van een herziene inschatting van de risico's de algehele controleaanpak en het controleprogramma en daarbij ook de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de accountant komt die aanmerkelijk afwijkt van die waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, kan bijvoorbeeld afwijken van de controle-informatie die voortkomt uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

Documentatie

(Zie Par. 12)

- A19 De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen bij het managen van kwaliteit op opdrachtniveau en vormt een middel om belangrijke aangele-

¹³ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf A13.

genheden aan het opdrachtteam te communiceren. 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.

- A20 De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen bij het managen van kwaliteit op opdrachtniveau en vormt een middel om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam te communiceren. 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.
- A21 In de vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden wordt uitgelegd waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk zijn aanvaard. Er wordt ook in vermeld dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.
- A22 Documentatie van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden in overeenstemming met Standaard 220 kan ook voorzien in een vastlegging van belangrijke wijzigingen in de geplande aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

- A23 Zoals is besproken in paragraaf A11, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (Zie Par. A19) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal interne beheersingsmaatregelen¹⁴ gaat, hetgeen bij een kleine entiteit doorgaans het geval is, 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 Par. 13)

- A24 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 beschikt over eerdere ervaring met de entiteit waarop hij een beroep kan doen bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de accountant aanvullende aangelegenheden overwegen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het opstellen van het controleprogramma, waaronder:
- het maken van afspraken met de voorgaande accountant, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande accountant te kunnen beoordelen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is;
 - belangrijke kwesties (waaronder de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in samenhang met de initiële aanstelling tot accountant, de communicatie over deze aangelegenheden met de met governance belaste personen 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 beginsaldi¹⁵;
 - andere maatregelen die de accountantseenheid heeft opgezet en geïmplementeerd met betrekking tot initiële controleopdrachten (het stelsel van kwaliteitsmanagement van de accountants-

¹⁴ Standaard 315, paragraaf 26(a).

¹⁵ Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*.

eenheid kan bijvoorbeeld maatregelen bevatten die vereisen dat een andere partner of ervaren persoon de algehele controleaanpak beoordeelt voordat belangrijke controlewerkzaamheden aan vangen, of rapportages beoordeelt voordat deze worden uitgebracht).

Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

(Zie Par. 7, 8, A9, A10 en A11)

Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het managen van kwaliteit op opdrachtniveau. Veel van deze aangelegenheden zijn van invloed op de algehele controleaanpak en het gedetailleerde controleprogramma van de accountant. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel sommige van de hieronder genoemde aangelegenheden door andere Standaarden worden opgelegd, 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 ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
- sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector;
- de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden naar verwachting moeten worden uitgevoerd in het kader van een groepscontrole, en de mate waarin accountants van groepsonderdelen zullen worden betrokken;
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar entiteiten of bedrijfseenheden die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
- 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;
- het vereiste van een controle van financiële overzichten op grond van wet- en regelgeving of om andere redenen, in aanvulling op uitgevoerde controlewerkzaamheden in het kader van een groepscontrole;
- of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en zo ja, de vraag of, in welke gebieden en in welke mate er voor de doeleinden van de controle van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt of van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;
- het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de accountant controle-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 controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- het effect van informatietechnologie op 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 het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;
- de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

- het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;
- het organiseren van vergaderingen met het management en met de met governance belaste personen, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;

- de bespreking met het management en de met governance belaste personen van de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages, alsmede van overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, met inbegrip van de controleverklaring, managementletters en communicatie met de met governance belaste personen;
- de bespreking met het management van de verwachte communicatie inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden in de loop van de opdracht;
- communicatie met accountants van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing van communicatie in verband met de uitgevoerde controlewerkzaamheden in het kader van de groepscontrole;
- de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- de vraag of er eventuele andere communicatie wordt verwacht 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 in overeenstemming met Standaard 320¹⁶ en, waar van toepassing:
 - Het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel en communicatie daarvan naar de accountants van de groepsonderdelen in overeenstemming met Standaard 600.¹⁷
 - De initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die mogelijk significant zijn.
- de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan;
- het effect van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling;
- de wijze waarop de accountant de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen;
- uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen;
- de bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle, met medewerkers van de accountantseenheid die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
- informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en onderhoud van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
- Veranderingen binnen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals veranderingen in de financiële verslaggevingsstandaarden, die significante nieuwe of herziene toelichtingen kunnen inhouden;
- het volume van de transacties, dat kan bepalen of het doelmatiger is dat de accountant op de interne beheersing steunt;
- het belang dat in de gehele entiteit aan de interne beheersing wordt gehecht om haar activiteiten op succesvolle wijze uit te voeren;

¹⁶ Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

¹⁷ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragrafen 35 en 36

- Het proces dat (de processen die) management gebruikt om de toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toelichtingen die informatie bevatten die wordt verkregen buiten het grootboek en de subadministraties, te identificeren en op te stellen.
- 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 kernpersoon binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;
- significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregulering en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- Andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wetgevingskader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van middelen

- de personele, technologische en intellectuele middelen toegewezen aan of beschikbaar gesteld voor de opdracht (zoals toewijzing van het opdrachtteam en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, waaronder de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan;
- opdrachtbudgettering, waaronder de nodige tijd die moet worden gereserveerd voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.

315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Belangrijke uitgangspunten in deze Standaard</i>	2-8
<i>Schaalbaarheid</i>	9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstelling	11
Definities	12
Vereisten	13-38
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	13-18
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit</i>	19-27
<i>Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang</i>	28-37
<i>Documentatie</i>	38
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A241
<i>Definities</i>	A1-A10
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	A11-A47
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit</i>	A48-A183
<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	A184-A236
<i>Documentatie</i>	A237-A241
Bijlage 1: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel	
Bijlage 2: Inzicht verwerven in inherente risicofactoren	
Bijlage 3: Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit	
Bijlage 4: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit	
Bijlage 5: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)	
Bijlage 6: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls	

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te identificeren en in te schatten.

Belangrijke uitgangspunten in deze Standaard

- 2 Standaard 200 behandelt de algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten¹, inclusief het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.² Controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.³ Standaard 200 legt uit dat de risico's op een afwijking van materieel belang op twee niveaus kunnen bestaan:⁴ op het niveau van de financiële overzichten als geheel; en op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
- 3 Standaard 200 vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het plannen en uitvoeren van een controle en dat de accountant een controle plant en uitvoert met een professioneel-kritische instelling waarbij de accountant er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.⁵
- 4 Risico's op het niveau van de financiële overzichten kunnen een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben en kunnen een groot aantal beweringen beïnvloeden. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten, inherent risico en interne beheersingsrisico:
 - Inherent risico wordt beschreven als de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen.
 - Interne beheersingsrisico wordt beschreven als het risico dat een afwijking in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, niet tijdig wordt voorkomen of gedetectedeerd en gecorrigeerd door het interne beheersingssysteem van de entiteit.
- 5 Standaard 200 legt uit dat risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.⁶ Voor de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, vereist deze Standaard een afzonderlijke inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Zoals uitgelegd in Standaard 200, is het inherente risico hoger voor sommige beweringen en daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen dan voor andere. De mate waarin het inherente risico varieert, wordt in deze Standaard aangeduid als het 'spectrum van inherent risico'.

1 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstige de Standaarden*.

2 Standaard 200, paragraaf 17.

3 Standaard 200, paragraaf 13(c).

4 Standaard 200, paragraaf A36.

5 Standaard 200, paragraaf 15-16.

6 Standaard 200, paragraaf A43a en Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 6.

- 6 Risico's op een afwijking van materieel belang die door de accountant zijn geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel afwijkingen die het gevolg zijn van fouten als van fraude. Hoewel beide door deze Standaard worden behandeld, is de significantie van fraude zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240⁷ met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden voor het verkrijgen van informatie die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te identificeren, in te schatten en daarop in te spelen.
- 7 Het risico-identificatie- en inschattingsproces van de accountant is iteratief en dynamisch. Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn onderling afhankelijk voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van het inzicht vereist door deze Standaard, kan sprake zijn van initiële verwachtingen van risico's, die verder kunnen worden verfijnd naarmate de accountant vordert met het risico-identificatie- en inschattingsproces. Bovendien vereisen deze Standaard en Standaard 330 van de accountant om de risico-inschattingen te herzien en om in te spelen op de gewijzigde risico's en om de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit gebeurt op basis van controle-informatie verkregen bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 of als nieuwe informatie wordt verkregen.
- 8 Standaard 330 vereist dat de accountant een algehele aanpak opzet en implementeert om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen.⁸ Standaard 330 legt verder uit dat de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en de algehele aanpak om hierop in te spelen, worden beïnvloed door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Standaard 330 vereist ook dat de accountant verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.⁹

Schaalbaarheid

- 9 Standaard 200 stelt dat sommige Standaarden schaalbaarheidsoverwegingen bevatten die de toepassing van de vereisten voor alle entiteiten illustreren, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn.¹⁰ Deze Standaard is bedoeld voor controles van alle entiteiten, ongeacht de omvang of complexiteit en de toepassingsgerichte teksten bevatten daarom, in voorkomend geval, specifieke overwegingen voor zowel minder als meer complexe entiteiten. Hoewel de omvang van een entiteit een indicatie van de complexiteit ervan kan zijn, kunnen sommige kleinere entiteiten complex zijn en sommige grotere entiteiten minder complex zijn.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 11 De doelstelling van de accountant is het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, waardoor een basis wordt verkregen voor het opzetten en het implementeren van een aanpak om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

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

8 Standaard 330, paragraaf 5.

9 Standaard 330, paragraaf 6.

10 Standaard 200, paragraaf A65a.

Definities

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *Beweringen* - al dan niet expliciete uitspraken met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van informatie in de financiële overzichten die inherent zijn aan de bevestiging door het management dat de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld. Beweringen worden door de accountant gebruikt om de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen te overwegen bij het identificeren, inschatten van en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A1)
 - b *Bedrijfsrisico* - een risico dat voortkomt uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen die een nadelig effect kunnen hebben op de mogelijkheid van een entiteit om haar doelstellingen te bereiken en de strategieën uit te voeren, of dat voortkomt uit het vaststellen van ongepaste doelstellingen en strategieën.
 - c *Interne beheersingsmaatregelen* - beleidslijnen of procedures die een entiteit vaststelt om de beheersingsdoelstellingen van management of de met governance belaste personen te bereiken. In deze context: (Zie Par. A2, A3, A4 en A5)
 - i beleidslijnen zijn uiteenzettingen over wat wel of niet binnen de entiteit dient te worden gedaan om de interne beheersing te bewerkstelligen. Dergelijke uiteenzettingen kunnen zijn gedocumenteerd, expliciet vermeld in mededelingen, of impliciet door handelingen en beslissingen;
 - ii procedures zijn handelingen om beleidslijnen te implementeren.
 - d *General IT controls* - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatietechnologie (IT)-processen van de entiteit die de voortdurende goede werking van de IT-omgeving ondersteunen, inclusief de voortdurende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking en de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van informatie) in het informatiesysteem van de entiteit. Zie ook de definitie van IT-omgeving.
 - e *Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking* - Interne beheersingsmaatregelen in verband met de verwerking van informatie in IT-applicaties of handmatige informatieprocessen in het informatiesysteem van de entiteit die rechtstreeks inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie). (Zie Par. A6)
 - f *Inherente risicofactoren* - Kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor afwijkingen, die het gevolg zijn van fraude of fouten, beïnvloeden van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren¹¹ voor zover ze het inherente risico beïnvloeden. (Zie Par. A7 en A8)
 - g *IT-omgeving* - De IT-applicaties en ondersteunende IT-infrastructuur, evenals de IT-processen en personeel betrokken bij die processen, die een entiteit gebruikt om bedrijfsactiviteiten te ondersteunen en bedrijfsstrategieën te bereiken. Voor de toepassing van deze Standaard geldt het volgende:
 - i een IT-applicatie is een programma of een reeks programma's die worden gebruikt bij het initiëren, verwerken, vastleggen en rapporteren van transacties of informatie. IT-applicaties omvatten ook datawarehouses en rapportgenerators;

¹¹ Standaard 240, paragraaf A24-A27.

- ii de IT-infrastructuur omvat het netwerk, besturingssystemen en databases en hun gerelateerde hardware en software;
- iii de IT-processen zijn de processen van de entiteit om de toegang tot de IT-omgeving, programmawijzigingen of wijzigingen in de IT-omgeving en IT-activiteiten te beheren.
- h *Relevante beweringen* - Een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting is relevant wanneer voor die bewering een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang bestaat. De bepaling of een bewering een relevante bewering is, wordt gemaakt voordat rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico). (Zie Par. A9)
- i *Risico's die voortkomen uit het gebruik van IT*- Vatbaarheid van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking voor ineffectieve opzet of werking, of risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie) in het informatiesysteem van de entiteit als gevolg van ineffectieve opzet of werking van interne beheersingsmaatregelen in de IT-processen van de entiteit (zie IT-omgeving).
- j *Risico-inschattingswerkzaamheden* - De controlewerkzaamheden die zijn opgezet en uitgevoerd om de risico's op een afwijking van materieel belang, als gevolg van fraude of fouten, te identificeren en in te schatten op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.
- k *Significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting* - Een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting waarvoor er een of meer relevante beweringen zijn.
- l *Significant risico* - Een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang: (Zie Par. A10)
 - i waarvoor de inschatting van het inherente risico dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de potentiële afwijking indien die afwijking zich zou voordoen, beïnvloeden; of
 - ii dat moet worden behandeld als een significant risico in overeenstemming met de vereisten van andere Standaarden.¹²
- m *Systeem van interne beheersing*- Het systeem dat is ontworpen, geïmplementeerd en onderhouden door de met governance belaste personen, management en ander personeel om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van een entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving, effectiviteit en efficiëntie van activiteiten en naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Voor de toepassing van de Standaarden bestaat het interne beheersingssysteem uit vijf onderling verbonden componenten:
 - i interne beheersingsomgeving;
 - ii het risico-inschattingsproces van de entiteit;
 - iii het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren;
 - iv het informatiesysteem en communicatie; en
 - v interne beheersingsactiviteiten.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 13 De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen die een geschikte basis biedt voor: (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)

¹² Standaard 240, paragraaf 28 en Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 18.

- a de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en beweringen; en
 - b de opzet van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330. De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een manier die geen tendentie vertoont naar alleen het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of juist naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A14)
- 14 De risico-inschattingswerkzaamheden omvatten het volgende: (Zie Par. A19, A20 en A21)
- a verzoeken om inlichtingen bij het management en bij andere geschikte personen binnen de entiteit, inclusief personen binnen de interne auditfunctie (als de functie bestaat); (Zie Par. A22, A23, A24, A25 en A26)
 - b cijferanalyses; (Zie Par. A27, A28, A29, A30 en A31)
 - c waarneming en inspectie. (Zie Par. A32, A33, A34, A35 en A36)

Informatie uit andere bronnen

- 15 Bij het verkrijgen van controle-informatie in overeenstemming met paragraaf 13 dient de accountant informatie in overweging te nemen van: (Zie Par. A37 en A38)
- a de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of de controle-opdracht; en
 - b indien van toepassing, andere opdrachten die door de opdrachtpartner voor de entiteit zijn uitgevoerd.
- 16 Wanneer de accountant voornemens is informatie te gebruiken die is verkregen uit eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles, dient de accountant te evalueren of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle. (Zie Par. A39, A40 en A41)

Bespreking opdrachtteam

- 17 De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam bespreken de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A42, A43, A44, A45, A46 en A47)
- 18 Wanneer er leden van het opdrachtteam niet betrokken zijn bij de bespreking van het opdrachtteam, dient de opdrachtpartner te bepalen welke aangelegenheden aan die leden moeten worden meegegeeld.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. A48 en A49)

Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. A50, A51, A52, A53, A54 en A55)

- 19 De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om inzicht te verwerven in:
- a de volgende aspecten van de entiteit en haar omgeving:
 - i de organisatiestructuur, eigendom en governance van de entiteit en haar bedrijfsmodel, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert; (Zie Par. A56, A57, A58, A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66 en A67)

- ii sector, regelgevende en andere externe factoren; (Zie Par. A68, A69, A70, A71, A72 en A73) en
 - iii de maatstaven die intern en extern zijn gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen. (Zie Par. A74, A75, A76, A77, A78, A79, A80 en A81)
 - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en de redenen voor eventuele wijzigingen daarin; (Zie Par. A82, A83 en A84) en
 - c hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en de mate waarin zij dit doen bij het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, op basis van de onder (a) en (b) verworven inzichten. (Zie Par. A85, A86, A87, A88 en A89)
- 20 De accountant dient te evalueren of de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit passend en consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. A90, A91, A92, A93, A94 en A95)

Interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

(Zie Par. A96, A97, A98)

Interne beheersingsomgeving

- 21 De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A99 en A100)
- a inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen, processen en structuren die betrekking hebben op: (Zie Par. A101 en A102)
 - i hoe de verantwoordelijkheden van het management om toezicht uit te oefenen worden uitgedragen, zoals de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden;
 - ii wanneer de met governance belaste personen afgezonderd zijn van het management, de onafhankelijkheid van en toezicht op het interne beheersingssysteem van de entiteit door de met governance belaste personen;
 - iii de toewijzing door de entiteit van bevoegdheden en verantwoordelijkheden;
 - iv hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt;
 - v hoe de entiteit personen verantwoording laat afleggen over hun verantwoordelijkheden bij het nastreven van de doelstellingen van het interne beheersingssysteem; en
 - b te evalueren of: (Zie Par. A103, A104, A105, A106, A107 en A108)
 - i management, met het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd;
 - ii de interne beheersingsomgeving een geschikte basis verschaft voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit; en
 - iii tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit ondermijnen.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

- 22 De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het risico-inschattingsproces van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door:
- a inzicht te verwerven in het proces van de entiteit voor: (Zie Par. A109 en A110)
 - i het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving; (Zie Par. A62)
 - ii het inschatten van de significantie van die risico's, inclusief de waarschijnlijkheid dat deze voorkomen; en
 - iii het inspelen op die risico's; en
 - b te evalueren of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A111, A112 en A113)
- 23 Als de accountant risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, dient de accountant:
- a te bepalen of dergelijke risico's van een soort zijn waarvan de accountant verwacht dat deze geïdentificeerd worden door het risico-inschattingsproces van de entiteit en, zo ja, inzicht te verwerven in de reden dat het risico-inschattingsproces van de entiteit dergelijke risico's op een afwijking van materieel belang niet heeft geïdentificeerd; en
 - b de implicaties voor de evaluatie van de accountant in paragraaf 22(b) te overwegen.

Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

- 24 De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het proces van de entiteit voor het monitoren van het interne beheersingssysteem dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A114 en A115)
- a inzicht te verwerven in die aspecten van het proces van de entiteit die betrekking hebben op:
 - i voortdurende en afzonderlijke evaluaties voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen en de identificatie en het herstel van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing; (Zie Par. A116 en A117) en
 - ii de interne auditfunctie van de entiteit, indien aanwezig, inclusief de aard, verantwoordelijkheden en activiteiten; (Zie Par. A118)
 - b inzicht te verwerven in de bronnen van de informatie die gebruikt worden in het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren en de basis waarop management de informatie als voldoende betrouwbaar voor het doel overweegt; (Zie Par. A119 en A120) en
 - c te evalueren of het proces voor het monitoren van het interne beheersingssysteem van de entiteit geschikt is gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A121 en A122)

Informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten

(Zie Par. A123, A124, A125, A126, A127, A128, A129 en A130)

Informatiesysteem en communicatie

- 25 De accountant dient door middel van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A131)
- a inzicht te verwerven in de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit, inclusief gegevens en informatie, de benodigde middelen voor dergelijke activiteiten en de beleidslijnen die voor signi-

ficante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen definiëren: (Zie Par. A132, A133, A134, A135, A136, A137, A138, A139, A140, A141, A142 en A143)

- i hoe informatie door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt, inclusief hoe:
 - a transacties worden geïnitieerd, en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd indien nodig, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
 - b informatie over gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transacties, wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.
- ii de administratieve vastleggingen, specifieke rekeningen in de financiële overzichten en andere ondersteunende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in het informatiesysteem;
- iii het proces van financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit, inclusief toelichtingen, op te stellen; en
- iv de middelen van de entiteit, inclusief de IT-omgeving, relevant voor (a)(i) tot (a)(iii) hierboven;
- b inzicht te verwerven in hoe de entiteit significante aangelegenheden communiceert die het opstellen van de financiële overzichten en gerelateerde rapporteringsverantwoordelijkheden in het informatiesysteem en andere componenten van het interne beheersingssysteem ondersteunen: (Zie Par. A144 en A145)
 - i tussen mensen binnen de entiteit, inclusief hoe financiële verslaggevingstaken en verantwoordelijkheden worden gecommuniceerd;
 - ii tussen management en de met governance belaste personen; en
 - iii met externe partijen, zoals die met regelgevende of toezichthoudende instanties; en
- c te evalueren of het informatiesysteem van de entiteit en de communicatie op gepaste wijze het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ondersteunen. (Zie Par. A146)

Interne beheersingsactiviteiten

- 26 De accountant dient inzicht te verwerven in de component 'interne beheersingsactiviteiten' door middel van uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden, door: (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152, A153, A154, A155, A156 en A157)
- a het identificeren van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' als volgt:
 - i interne beheersingsmaatregelen die inspelen op een risico dat is bepaald als een significant risico; (Zie Par. A158 en A159)
 - ii interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, inclusief niet-standaard journaalboekingen die worden gebruikt om niet-terugkerende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen; (Zie Par. A160 en A161)
 - iii interne beheersingsmaatregelen waarvoor de accountant van plan is de effectieve werking te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie bieden; (Zie Par. A162, A163 en A164) en
 - iv andere interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant overweegt dat deze geschikt zijn om de accountant in staat te stellen de doelstellingen van paragraaf 13 te bereiken met betrekking tot risico's op het niveau van beweringen, op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant. (Zie Par. A165)
 - b gebaseerd op de onder (a) geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen, het identificeren van de IT-applicaties en de andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit die onderhevig

zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT; (Zie Par. A166, A167, A168, A169, A170, A171 en A172)

- c voor dergelijke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving geïdentificeerd in (b), het identificeren van: (Zie Par. A173 en A174)
 - i de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT; en
 - ii de general IT-controls van de entiteit die inspelen op dergelijke risico's; en
- d voor elke interne beheersingsmaatregel onder (a) of (c) (ii): (Zie Par. A175, A176, A177, A178, A179, A180 en A181)
 - i te evalueren of de interne beheersingsmaatregel effectief is opgezet om in te spelen op het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, of effectief is opgezet om de werking van andere interne beheersingsmaatregelen te ondersteunen; en
 - ii te bepalen of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit.

Tekortkomingen binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit

- 27 Gebaseerd op de evaluatie door de accountant van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit, dient de accountant te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd. (Zie Par. A182 en A183)

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. A184 en A185)

Identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang

- 28 De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en te bepalen of deze bestaan op: (Zie Par. A186, A187, A188, A189, A190, A191 en A192)
- a het niveau van de financiële overzichten; (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198, A199 en A200) of
 - b het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. (Zie Par. A201)
- 29 De accountant dient de relevante beweringen en de bijbehorende significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen te bepalen. (Zie Par. A202, A203 en A204)

Het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten

- 30 Voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, dient de accountant de risico's in te schatten en: (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198, A199 en A200)
- a te bepalen of dergelijke risico's de inschatting van risico's op het niveau van beweringen beïnvloeden; en
 - b de aard en omvang van hun diepgaande invloed op de financiële overzichten te evalueren.

Inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

Inschatting van het inherente risico

(Zie Par. A205, A206, A207, A208, A209, A210, A211, A212, A213, A214, A215, A216 en A217)

- 31 Voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, dient de accountant het inherente risico in te schatten door de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking in te schatten. Daarbij dient de accountant rekening te houden met hoe en in welke mate:
- a inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; en
 - b de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten de inschatting van inherent risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen beïnvloeden. (Zie Par. A215 en A216)
- 32 De accountant dient te bepalen of de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang significante risico's zijn. (Zie Par. A218, A219, A220 en A221)
- 33 De accountant dient te bepalen of gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen voor de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie Par. A222, A223, A224 en A225)

Inschatting van het interne beheersingsrisico

- 34 Als de accountant van plan is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient de accountant het interne beheersingsrisico in te schatten. Als de accountant niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient zijn inschatting van het interne beheersingsrisico zodanig te zijn dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van het inherente risico. (Zie Par. A226, A227, A228 en A229)

Evalueren van de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden

- 35 De accountant dient te evalueren of de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo niet, dan dient de accountant aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren totdat controle-informatie is verkregen om een dergelijke basis te verschaffen. Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant rekening te houden met alle controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden, hetzij bevestigend of tegenstrijdig met beweringen van het management. (Zie Par. A230, A231 en A232)

Transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die niet significant zijn, maar die wel van materieel belang zijn

- 36 Voor van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die niet als significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn vastgesteld, dient de accountant te evalueren of deze classificatie nog steeds passend is. (Zie Par. A233, A234 en A235)

Herziening van de risico-inschatting

- 37 Als de accountant nieuwe informatie verkrijgt die niet consistent is met de controle-informatie waarop de accountant oorspronkelijk de identificatie of inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang baseerde, dient de accountant de identificatie of inschatting te herzien. (Zie Par. A236)

Documentatie

- 38 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:¹³ (Zie Par. A237, A238, A239, A240 en A241)
- a de bespreking binnen het opdrachtteam en de significante beslissingen die zijn genomen;

¹³ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8-11 en A6–A7.

- b de belangrijke elementen van het verworven inzicht van de accountant in overeenstemming met paragrafen 19, 21, 22, 24 en 25; de informatiebronnen waaruit het inzicht van de accountant is verkregen; en de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden;
- c de evaluatie van de opzet van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen, en de bepaling of dergelijke interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd zijn in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 26; en
- d de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, inclusief significante risico's en risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen, en de redenering voor de significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

(Zie Par. 12)

Beweringen

(Zie Par. 12(a))

- A1 Categorieën van beweringen worden bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang door accountants gebruikt om de verschillende soorten potentiële afwijkingen van materieel belang te overwegen. Voorbeelden van deze categorieën beweringen worden beschreven in paragraaf A190. De beweringen verschillen van de schriftelijke bevestigingen vereist door Standaard 580¹⁴ om bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te ondersteunen.

Interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 12(c))

- A2 Interne beheersingsmaatregelen zijn ingebed in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit.
- A3 Beleidslijnen worden geïmplementeerd door de handelingen van het personeel binnen de entiteit, of door de terughoudendheid van het personeel om handelingen te ondernemen die in strijd zouden zijn met dergelijke beleidslijnen.
- A4 Procedures kunnen verplicht worden gesteld door formele documentatie of andere communicatie door het management of de met governance belaste personen, of kunnen bepaald worden door de cultuur van de entiteit zonder dat er sprake is van een verplichting. Procedures kunnen worden afdwongen door de acties die worden toegestaan door de door de entiteit gebruikte IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit.
- A5 Interne beheersingsmaatregelen kunnen direct of indirect zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.

Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking

(Zie Par. 12(e))

¹⁴ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

- A6 Risico's voor de integriteit van informatie zijn het gevolg van vatbaarheid voor een ineffectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit; dit zijn beleidslijnen die de informatiestromen, vastleggingen en processen inzake financiële verslaggeving in het informatiesysteem van de entiteit definiëren. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking zijn procedures die effectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit ondersteunen. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking kunnen geautomatiseerd zijn (d.w.z. ingebed in IT-applicaties) of handmatig (bijvoorbeeld interne beheersings-maatregelen met betrekking tot in- of uitvoer) en kunnen steunen op andere interne beheersings-maatregelen, waaronder andere interne beheersmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking of general IT controls.

Inherente risicofactoren

(Zie Par. 12(f))

Bijlage 2 bevat verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in inherente risicofactoren.

- A7 Inherente risicofactoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden. Kwalitatieve inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie, vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten:
- complexiteit;
 - subjectiviteit;
 - wijzigingen;
 - onzekerheid; of
 - vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden.
- A8 Andere inherente risicofactoren, die van invloed zijn op de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking kunnen omvatten:
- de kwantitatieve of kwalitatieve significantie van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de toelichting; of
 - de hoeveelheid of een gebrek aan uniformiteit in de samenstelling van de elementen die moeten worden verwerkt via de transactiestroom of het rekeningsaldo, of weergegeven in de toelichting.

Relevante beweringen

(Zie Par. 12(h))

- A9 Een risico op een afwijking van materieel belang kan betrekking hebben op meer dan één bewering, in welk geval alle beweringen waarop een dergelijk risico betrekking heeft, relevante beweringen zijn. Als een bewering geen geïdentificeerd risico heeft op een afwijking van materieel belang, dan is het geen relevante bewering.

Significant risico

(Zie Par. 12(l))

- A10 Significantie kan worden omschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid en wordt ingeschat door de accountant in de context waarin de aangelegenheid wordt overwogen. Significantie kan worden overwogen door na te gaan in hoeverre inherente risicofactoren van invloed zijn op de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de potentiële afwijking indien die afwijking zou voorkomen.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

(Zie Par. 13, 14, 15, 16, 17 en 18)

A11 De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die welke het gevolg zijn van fraude als die welke het gevolg zijn van fouten en beide worden in deze Standaard behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240 met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden om informatie te verkrijgen die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten.¹⁵ Bovendien bieden de volgende Standaarden nadere vereisten en leidraden voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot specifieke aangelegenheden of omstandigheden:

- Standaard 540¹⁶ met betrekking tot schattingen;
- Standaard 550 met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- Standaard 570¹⁷ met betrekking tot continuïteit; en
- Standaard 600¹⁸ met betrekking tot financiële overzichten van de groep.

A12 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van verzamelde controle-informatie bij het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden. Deze instelling helpt de accountant alert te blijven voor controle-informatie die geen tendentie vertoont naar alleen het bevestigen van het bestaan van risico's of juist naar het uitsluiten van tegenstrijdige informatie over het bestaan van risico's. Een professioneel-kritische instelling is een houding die door de accountant vereist wordt wanneer professionele oordeelsvormingen worden gemaakt die vervolgens de basis vormen voor de handelingen van de accountant. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij controle-informatie om te bepalen of die een geschikte basis verschaft voor risico-inschatting.

A13 De accountant past professionele oordeelsvorming toe om de omvang van het vereiste inzicht te bepalen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht volstaat om aan de in deze Standaard vermelde doelstelling te voldoen. Het algehele inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.

Waarom het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze manier belangrijk is

(Zie Par. 13)

A14 Het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op een niet-tendentieuze manier kan de accountant helpen bij het identificeren van mogelijk tegenstrijdige informatie. Dit kan de accountant helpen bij het uitvoeren van een professioneel-kritische instelling bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.

Bronnen van controle-informatie

(Zie Par. 13)

A15 Risico-inschattingswerkzaamheden opzetten en uitvoeren om op een niet-tendentieuze manier controle-informatie te verkrijgen kan bestaan uit het verkrijgen van informatie uit meerdere bronnen

¹⁵ Standaard 240, paragrafen 12 t/m 27

¹⁶ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.

¹⁷ Standaard 570, *Continuïteit*.

¹⁸ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

binnen en buiten de entiteit. De accountant hoeft echter niet een uitputtende zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te identificeren. Naast informatie uit andere bronnen¹⁹, kunnen informatiebronnen voor risico-inschattingswerkzaamheden omvatten:

- interacties met het management, de met governance belaste personen en ander personeel van de entiteit op sleutelposities, zoals interne auditors;
- bepaalde externe partijen zoals regelgevers of toezichthouders, ongeacht of de informatie direct of indirect is verkregen;
- openbaar beschikbare informatie over de entiteit, bijvoorbeeld door de entiteit uitgegeven persberichten, informatie voor analisten of vergaderingen van investeerdersgroepen, analistenrapporten of informatie over handelsactiviteiten.

Ongeacht de informatiebron houdt de accountant rekening met de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die moet worden gebruikt als controle-informatie in overeenstemming met Standaard 500.²⁰

Schaalbaarheid

(Zie Par. 13)

- A16 De aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden zullen variëren op basis van de aard en omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en systemen van de entiteit geformaliseerd zijn). De accountant past professionele oordeelsvorming toe om de aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen, te bepalen.
- A17 Hoewel de mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en systemen van een entiteit zijn geformaliseerd kan variëren, wordt van de accountant nog steeds vereist om het inzicht te verwerven in overeenstemming met paragrafen 19, 21, 22, 24, 25 en 26.

Voorbeelden

Sommige entiteiten, waaronder minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurde entiteiten, hebben wellicht geen gestructureerde processen en systemen opgezet (bijvoorbeeld een risico-inschattingsproces of een proces om het systeem van interne beheersing te monitoren) of hebben mogelijk processen of systemen vastgesteld met beperkte documentatie of gebrek aan consistentie bij de uitvoering. Ook wanneer in dergelijke systemen en processen formalisering ontbreekt, kan de accountant nog steeds risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren door waarneming en verzoek om inlichtingen.

Van andere, doorgaans complexere entiteiten, wordt verwacht dat ze meer geformaliseerde en gedocumenteerde beleidslijnen en procedures hebben. De accountant kan dergelijke documentatie gebruiken bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden

- A18 De aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij de eerste keer dat een opdracht wordt uitgevoerd, kunnen uitgebreider zijn dan werkzaamheden voor een doorlopende opdracht. In opvolgende verslagperiodes kan de accountant zich richten op veranderingen die zich sinds de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan.

Soorten risico-inschattingswerkzaamheden

(Zie Par. 14)

- A19 Standaard 500²¹ licht de soorten controlewerkzaamheden toe die kunnen worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie uit risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat sommige van de administratieve gegevens en andere informatie mogelijk alleen

¹⁹ Zie paragraaf A37 en A38.

²⁰ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7.

²¹ Standaard 500, paragraaf A14–A17 en A21–A25.

beschikbaar zijn in elektronische vorm of alleen op bepaalde momenten.²² De accountant kan gegevensgerichte controles of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoeren, in overeenstemming met Standaard 330, gelijktijdig met risico inschattingswerkzaamheden wanneer dit efficiënt is om te doen. Verkregen controle-informatie die de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang ondersteunt kan ook de detectie van afwijkingen op het niveau van beweringen of de evaluatie van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.

A20 Hoewel van de accountant vereist wordt om alle in paragraaf 14 beschreven risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit (zie paragrafen 19–26), wordt van de accountant niet vereist om ze allemaal uit te voeren voor elk onderdeel van dat inzicht. Andere werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd wanneer de te verkrijgen informatie nuttig kan zijn bij het identificeren van risico's op afwijkingen van materieel belang. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden kunnen het verzoeken om inlichtingen zijn bij de externe juridisch adviseur of externe toezichthouders van de entiteit, of van waarderingsdeskundigen die de entiteit heeft ingezet.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

(Zie Par. 14)

A21 Gebruikmakend van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, kan de accountant algemene risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren op grote aantallen gegevens (van het grootboek, subgrootboeken of andere operationele gegevens) alsmede voor analyse, herberekeningen, het opnieuw uitvoeren of aansluitingen.

Verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit

(Zie Par. 14(a))

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gedaan bij het management en anderen binnen de entiteit

A22 Informatie ter ondersteuning van een geschikte basis voor de identificatie en inschatting van risico's en het opzetten van verdere controlewerkzaamheden, kan worden verkregen door de accountant door middel van verzoeken om inlichtingen bij het management en degenen die verantwoordelijk zijn voor financiële verslaggeving.

A23 Verzoeken om inlichtingen bij het management, degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving, andere geschikte personen binnen de entiteit en andere werknemers met verschillende bevoegdheidsniveaus kunnen de accountant verschillende perspectieven bieden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang.

Voorbeelden

- Verzoeken om inlichtingen gericht aan de met governance belaste personen kunnen de accountant helpen inzicht te verwerven in de mate van toezicht door de met governance belaste personen op het opstellen van de financiële overzichten door het management. Standaard 260²³ onderkent het belang van effectieve wederzijdse communicatie om de accountant te helpen in dit verband informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen.
- Verzoeken om inlichtingen bij werknemers die verantwoordelijk zijn voor het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties kunnen de accountant helpen bij het

²² Standaard 500, paragraaf A12.

²³ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 4(b).

evalueren in welke mate de keuze en toepassing van bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn.

- Verzoeken om inlichtingen bij de interne juridische adviseur kunnen informatie verstrekken over aangelegenheden als rechtszaken, de naleving van wet- en regelgeving, kennis van fraude of vermoede fraude die de entiteit beïnvloedt, garanties, verplichtingen na verkoop, overeenkomsten (zoals joint ventures) met zakenpartners en de betekenis van contractuele bepalingen.
- Verzoeken om inlichtingen bij marketing- of verkooppersoneel kunnen informatie verschaffen over wijzigingen in de marketingstrategieën van de entiteit, verkooptrends of contractuele overeenkomsten met de klanten.
- Verzoeken om inlichtingen gericht op de risicomanagementfunctie (of verzoeken om inlichtingen aan personen die dergelijke rollen uitvoeren) kunnen informatie verschaffen over operationele en wettelijke risico's die van invloed kunnen zijn op de financiële verslaggeving.
- Verzoeken om inlichtingen gericht aan IT-personeel kunnen informatie verschaffen over systeemwijzigingen, falen van systeem- of interne beheersing, of andere IT-gerelateerde risico's.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A24 Bij verzoeken om inlichtingen bij personen die informatie kunnen hebben die waarschijnlijk zal helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, kunnen accountants van entiteiten in de publieke sector informatie verkrijgen van aanvullende bronnen zoals van de accountants die betrokken zijn bij doelmatigheids- of andere controles met betrekking tot de entiteit.

Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie

Bijlage 4 bevat overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit.

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gesteld bij de interne auditfunctie (als de functie bestaat)

A25 Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit bij het identificeren en inschatten van risico's.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A26 Accountants van entiteiten in de publieke sector hebben vaak extra verantwoordelijkheden met betrekking tot interne beheersing en naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen in de interne auditfunctie kunnen de accountants helpen bij het identificeren van het risico op niet-naleving van materieel belang van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en het risico op tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving.

Cijferanalyses

(Zie Par. 14(b))

Waarom cijferanalyses worden uitgevoerd als een van de risico-inschattingswerkzaamheden

A27 Cijferanalyses helpen bij het identificeren van inconsistenties, ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, bedragen, ratio's en trends die wijzen op aangelegenheden die implicaties voor de controle kunnen hebben. Ongebruikelijke of onverwachte relaties die geïdentificeerd zijn, kunnen de accountant helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang; met name risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

A28 Cijferanalyses die worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen daarom helpen bij het identificeren en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang door as-

pecten van de entiteit te identificeren waarvan de accountant zich niet bewust was of niet begreep hoe inherente risicofactoren, zoals wijzigingen, de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden.

Soorten cijferanalyses

A29 Cijferanalyses uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen:

- zowel financiële als niet-financiële informatie omvatten, bijvoorbeeld de relatie tussen verkoop en vierkante meters van verkoopruimte of hoeveelheid verkochte goederen (niet-financieel);
- gegevens gebruiken die op een hoog niveau zijn samengevoegd. Dienovereenkomstig kunnen de resultaten van die cijferanalyses een eerste globale indicatie geven van de waarschijnlijkheid van een afwijking van materieel belang.

Voorbeeld

Bij de controle van veel entiteiten, waaronder die met minder complexe bedrijfsmodellen en processen en een minder complex informatiesysteem, kan de accountant een eenvoudige vergelijking van informatie uitvoeren, zoals de wijziging in tussentijdse of maandelijkse rekeningsaldi ten opzichte van saldi in eerdere verslagperiodes om een indicatie te krijgen van mogelijk hogere risicogebieden

A30 Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. Standaard 520²⁴ behandelt het gebruik door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden ('gegevensgerichte cijferanalyses') en de verantwoordelijkheid van de accountant om cijferanalyses aan het einde van de controle uit te voeren. Dienovereenkomstig is het niet vereist om cijferanalyses die worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren in overeenstemming met de vereisten van Standaard 520. Echter, de vereisten en toepassingsgerichte teksten in Standaard 520 kunnen bruikbare leidraden bieden aan de accountant bij het uitvoeren van cijferanalyses als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A31 Cijferanalyses kunnen worden uitgevoerd met behulp van een aantal hulpmiddelen of technieken, die geautomatiseerd kunnen zijn. Het toepassen van geautomatiseerde cijferanalyses op de gegevens kan worden aangeduid als data analyse.

Voorbeeld

De accountant kan een spreadsheet gebruiken om een vergelijking te maken van de werkelijk vastgelegde bedragen ten opzichte van gebudgetteerde bedragen, of kan een meer geavanceerde maatregel uitvoeren door gegevens uit het informatiesysteem van de entiteit te extraheren en deze gegevens verder te analyseren met behulp van visualisatietechnieken om transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen te identificeren waarvoor verdere specifieke risico-inschattingswerkzaamheden gerechtvaardigd kunnen zijn

Waarneming en inspectie

(Zie Par. 14(c))

Waarom waarneming en inspectie worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden

A32 Waarneming en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen ondersteunen, bevestigen of tegenspreken en kunnen ook informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving.

24 Standaard 520, *Cijferanalyses*.

Schaalbaarheid

A33 Wanneer beleidslijnen of procedures niet zijn gedocumenteerd of de entiteit minder geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen heeft, kan de accountant nog steeds enige controle-informatie verkrijgen om de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te ondersteunen door waarneming of inspectie van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregel.

Voorbeelden

- De accountant kan inzicht verwerven in de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een voorraadopname, zelfs als deze niet door de entiteit zijn gedocumenteerd, door directe waarneming.
- De accountant kan in staat zijn functiescheiding waar te nemen.
- De accountant kan in staat zijn waar te nemen dat wachtwoorden worden ingevoerd.

Waarneming en inspectie als risico-inschattingswerkzaamheden

A34 Risico-inschattingswerkzaamheden kunnen waarneming of inspectie van het volgende omvatten:

- de activiteiten van de entiteit;
- interne documenten (zoals ondernemingsplannen en strategieën), vastleggingen en handboeken over de interne beheersing;
- verslagen opgesteld door het management (zoals kwartaalverslagen van het management en tussentijdse financiële overzichten) en de met governance belaste personen (zoals notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur);
- de panden en fabrieksinstallaties van de entiteit;
- informatie verkregen uit externe bronnen zoals handels- en economische tijdschriften; rapporten door analisten, banken of kredietbeoordelaars; publicaties van regelgevende of toezichhoudende instanties of financiële publicaties; of andere externe documenten over de financiële prestaties van de entiteit (zoals die waarnaar in paragraaf A79 wordt verwezen);
- de gedragingen en de handelingen van het management of de met governance belaste personen (zoals de waarneming van een vergadering van het auditcomité).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A35 Geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken kunnen ook worden gebruikt om waar te nemen of te inspecteren, in het bijzonder activa, bijvoorbeeld door het gebruik van externe waarnemingshulpmiddelen (bijv. een drone).

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A36 Risico-inschattingswerkzaamheden die worden uitgevoerd door accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen ook waarneming en inspectie van documenten opgesteld door het management voor de wetgever omvatten, bijvoorbeeld documenten met betrekking tot verplichte prestatierapportage.

Informatie uit andere bronnen

(Zie Par. 15)

Waarom de accountant informatie uit andere bronnen overweegt

A37 Informatie verkregen uit andere bronnen kan relevant zijn voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door het verstrekken van informatie en inzichten over:

- de aard van de entiteit en de bedrijfsrisico's en wat gewijzigd kan zijn ten opzichte van de vorige verslagperiodes;

- de integriteit en ethische waarden van het management en de met governance belaste personen, die ook relevant kunnen zijn voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving;
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de toepassing ervan op de aard en omstandigheden van de entiteit.

Andere relevante bronnen

A38 Andere relevante informatiebronnen omvatten:

- de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of de controleopdracht in overeenstemming met Standaard 220, waaronder de conclusies die hierover zijn getrokken;²⁵
- andere opdrachten voor de entiteit die door de opdrachtpartner zijn uitgevoerd. De opdrachtpartner kan kennis hebben verkregen die relevant is voor de controle, inclusief kennis over de entiteit en haar omgeving bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit. Dergelijke opdrachten kunnen opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden of andere controle- of assurance-opdrachten omvatten, inclusief opdrachten om te voldoen aan toenemende verslaggevingsvereisten in het rechtsgebied.

Informatie uit eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en eerdere controles (Zie Par. 16)

Waarom informatie uit eerdere controles belangrijk is voor de lopende controle

A39 De eerdere ervaring van de accountant met de entiteit en controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles kunnen de accountant informatie verschaffen die relevant is voor de bepaling door de accountant van de aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden en de identificatie en inschatting van risico's op afwijkingen van materieel belang.

Aard van de informatie uit eerdere controles

A40 De eerdere ervaring van de accountant met de entiteit en controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd bij eerdere controles kunnen de accountant informatie verstrekken over aangelegenheden als:

- afwijkingen uit het verleden en of deze tijdig zijn gecorrigeerd;
- de aard van de entiteit en haar omgeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit (inclusief tekortkomingen in de interne beheersing);
- significante wijzigingen die de entiteit of de activiteiten sinds de vorige financiële verslagperiode hebben ondergaan;
- die bijzondere soorten transacties en andere gebeurtenissen of rekeningsaldi (en daarmee samenhangende toelichtingen) waar de accountant moeilijkheden ondervond bij het uitvoeren van de noodzakelijke controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld vanwege hun complexiteit.

A41 Van de accountant wordt vereist om te bepalen of informatie verkregen uit de vorige ervaring met de entiteit en van controlewerkzaamheden die bij eerdere controles zijn uitgevoerd, relevant en betrouwbaar blijft, als de accountant voornemens is die informatie te gebruiken voor de lopende controle. Als de aard of omstandigheden van de entiteit zijn gewijzigd of nieuwe informatie is verkregen, is de informatie uit voorgaande verslagperiodes mogelijk niet langer relevant of betrouwbaar voor de lopende controle. Om te bepalen of er wijzigingen zijn voorgekomen die de relevantie of betrouwbaarheid van dergelijke informatie kunnen beïnvloeden, kan de accountant verzoeken om inlichtingen en andere geschikte controlewerkzaamheden uitvoeren, zoals lijncontroles van relevante systemen. Als

²⁵ Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12.

de informatie niet betrouwbaar is, kan de accountant overwegen extra werkzaamheden uit te voeren die passend zijn in de omstandigheden.

Bespreking opdrachtteam

(Zie Par. 17 en 18)

A42 De bespreking binnen het opdrachtteam over de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang:

- biedt een kans voor meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de opdrachtpartner, om de op hun kennis van de entiteit gebaseerde inzichten te delen. Het delen van informatie draagt bij aan een verbeterd inzicht door alle leden van het opdrachtteam;
- staat de opdrachtteamleden toe om informatie uit te wisselen over de bedrijfsrisico's waaraan de entiteit is blootgesteld, hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid voor afwijkingen van transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen beïnvloeden en over hoe en waar de financiële overzichten vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten;
- helpt de betrokken teamleden om een beter inzicht te krijgen in de mogelijkheid voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in de specifieke gebieden die aan hen zijn toegewezen en om inzicht te verwerven in hoe de resultaten van de door hen uitgevoerde controlewerkzaamheden van invloed kunnen zijn op andere aspecten van de controle, inclusief de beslissingen over de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. De bespreking helpt het opdrachtteam in het bijzonder tegenstrijdige informatie verder te overwegen op basis van het eigen inzicht in de aard en omstandigheden van de entiteit van elk lid van het team;
- biedt een basis waarop leden van het opdrachtteam nieuwe informatie verkregen tijdens de controle en die van invloed kan zijn op de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang of op de uitgevoerde controlewerkzaamheden om in te spelen op deze risico's communiceren en delen.

Standaard 240 vereist dat de opdrachtteam bespreking bijzondere nadruk legt op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude, waaronder hoe fraude kan voorkomen.²⁶

A43 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van controle-informatie en een robuuste en open bespreking in het opdrachtteam, ook voor doorlopende controles en kan leiden tot verbeterde identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Een ander resultaat van de bespreking kan zijn dat de accountant specifieke gebieden van de controle identificeert waarvoor het uitoefenen van een professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk is en wat kan leiden tot de betrokkenheid van meer ervaren leden van het opdrachtteam die voldoende bekwaam zijn om betrokken te zijn bij de uitvoering van controlewerkzaamheden met betrekking tot deze gebieden.

Schaalbaarheid

A44 Wanneer de opdracht wordt uitgevoerd door een enkele persoon, zoals een zelfstandige accountant (d.w.z. waar een opdrachtteam bespreking niet mogelijk is), kan overweging van de in de paragrafen A42 en A46 genoemde aangelegenheden de accountant niettemin helpen om te identificeren waar er risico's kunnen zijn op afwijkingen van materieel belang.

A45 Wanneer een opdracht wordt uitgevoerd door een groot opdrachtteam, zoals voor een controle van financiële overzichten van de groep, is het niet altijd noodzakelijk of praktisch uitvoerbaar dat alle leden in één bespreking worden geïnformeerd (bijvoorbeeld in een controle die meerdere locaties betreft), noch is het nodig dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gehouden van

²⁶ Standaard 240, paragraaf 16.

alle beslissingen die in de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan aangelegenheden bespreken met kernleden van het opdrachtteam, met inbegrip van, indien nodig geacht, degenen met specifieke vaardigheden of kennis en degenen die verantwoordelijk zijn voor de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij groepsonderdelen, terwijl bespreking met anderen wordt gedelegeerd, rekening houdend met de omvang van communicatie die door het hele opdrachtteam noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

Bespreking van toelichtingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A46 Als onderdeel van de bespreking binnen het opdrachtteam, helpt rekening houden met de toelichtingsvereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het begin van de controle bij het identificeren van mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot toelichtingen. Dit helpt zelfs in omstandigheden waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alleen vereenvoudigde toelichtingen vereist. Aangelegenheden die het opdrachtteam kan bespreken omvatten:

- veranderingen in financiële verslaggevingsvereisten die kunnen leiden tot significante nieuwe of herziene toelichtingen;
- veranderingen in haar omgeving, financiële toestand of activiteiten van de entiteit die kunnen leiden tot significante nieuwe of herziene toelichtingen, bijvoorbeeld een significante fusie of overname in de gecontroleerde verslagperiode;
- toelichtingen waarvoor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie moeilijk kan zijn geweest in het verleden; en
- toelichtingen over complexe aangelegenheden, waaronder die waarbij significante oordeelsvorming van het management betrokken is over welke informatie moet worden toegelicht.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A47 Als onderdeel van de bespreking binnen het opdrachtteam door accountants van entiteiten in de publieke sector, kan ook rekening worden gehouden met eventuele aanvullende bredere doelstellingen en bijbehorende risico's die voortkomen uit het controlemandaat of verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27)

In de bijlagen 1 tot en met 6 worden verdere overwegingen uiteengezet met betrekking tot het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit.

Het verwerven van het vereiste inzicht

(Zie Par. 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27)

A48 Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit is een dynamisch en iteratief proces van verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie. Daarom kunnen de verwachtingen van de accountant veranderen als nieuwe informatie wordt verkregen.

A49 Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de accountant ook helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die significante transactiestroom, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen zijn. Deze verwachte significante transactiestromen,

rekeningsaldi en toelichtingen vormen de basis voor de reikwijdte van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem van de entiteit.

Waarom inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt vereist

(Zie Par. 19 en 20)

A50 Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht in de gebeurtenissen en omstandigheden die relevant zijn voor de entiteit en bij het identificeren hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen bij het opstellen van de financiële overzichten beïnvloeden, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de mate waarin zij dit doen. Dergelijke informatie vormt een referentiekader waarbinnen de accountant risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat. Dit referentiekader helpt de accountant ook bij het plannen van de controle en het uitoefenen van professionele oordeelsvorming en een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, bijvoorbeeld bij:

- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 315 of andere relevante Standaarden (bijv. met betrekking tot risico's op fraude in overeenstemming met Standaard 240 of bij het identificeren of inschatten van risico's met betrekking tot schattingen in overeenstemming met Standaard 540);
- het uitvoeren van werkzaamheden om bij te dragen tot het identificeren van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 250;²⁷
- het evalueren of de financiële overzichten voldoende toelichtingen verschaffen in overeenstemming met Standaard 700;²⁸
- het bepalen van materialiteit of uitvoeringsmaterialiteit in overeenstemming met Standaard 320;²⁹ of
- het overwegen van de geschiktheid van de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving en de toereikendheid van de toelichtingen bij de financiële overzichten.

A51 Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is ook de basis voor de manier waarop de accountant verdere controlewerkzaamheden plant en uitvoert, bijvoorbeeld bij:

- het ontwikkelen van verwachtingen voor gebruik bij het uitvoeren van cijferanalyses in overeenstemming met Standaard 520;³⁰
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met Standaard 330; en
- het evalueren van de toereikendheid en geschiktheid van verkregen controle-informatie (bijv. met betrekking tot veronderstellingen of mondelinge en schriftelijke bevestigingen van het management).

Schaalbaarheid

A52 De aard en omvang van het vereiste inzicht is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming door de accountant en varieert van entiteit tot entiteit gebaseerd op de aard en omstandigheden van de entiteit, waaronder:

- de omvang en complexiteit van de entiteit, inclusief de IT-omgeving;

²⁷ Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14.

²⁸ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel vormen en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 13(e).

²⁹ Standaard 320, *Materialiteit bij het plannen en uitvoeren van een controle*, paragraaf 10–11.

³⁰ Standaard 520, paragraaf 5.

- de eerdere ervaring van de accountant met de entiteit;
- de aard van de systemen en processen van de entiteit, inclusief of deze al dan niet geformaliseerd zijn; en
- de aard en vorm van de documentatie van de entiteit.

A53 De risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant om het vereiste inzicht te verwerven, kunnen minder uitgebreid zijn in controles van minder complexe entiteiten en uitgebreider voor complexere entiteiten. Het inzicht dat door de accountant wordt vereist, zal naar verwachting minder diepgaand zijn dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.

A54 Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving staan kleinere entiteiten toe om eenvoudigere en minder gedetailleerde toelichtingen te verschaffen in de financiële overzichten. Dit ontslaat de accountant echter niet van zijn verantwoordelijkheid om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zoals het van toepassing is op de entiteit.

A55 Het gebruik van IT door de entiteit en de aard en omvang van veranderingen in de IT-omgeving kunnen ook van invloed zijn op de specialistische vaardigheden die nodig zijn om het vereiste inzicht te verwerven.

De entiteit en haar omgeving

(Zie Par. 19(a))

De organisatiestructuur, het eigendom en de governance van de entiteit en haar bedrijfsmodel

(Zie Par. 19(a))

De organisatiestructuur en eigendom van de entiteit

A56 Inzicht in de organisatiestructuur en eigendom van de entiteit kan de accountant in staat stellen inzicht te verwerven in aangelegenheden als:

- de complexiteit van de structuur van de entiteit;

Voorbeeld

De entiteit kan een enkele entiteit zijn of de structuur van de entiteit kan dochterondernemingen, divisies of andere groepsonderdelen op meerdere locaties omvatten. Verder kan de juridische structuur verschillen van de operationele structuur. Complexe structuren introduceren vaak factoren die aanleiding kunnen geven tot hogere vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang. Dergelijke kwesties kunnen betrekking hebben op de vraag of goodwill, joint ventures, investeringen of voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten op de juiste wijze administratief zijn verwerkt en of adequate toelichting van dergelijke kwesties is gegeven in de financiële overzichten.

- het eigendom en relaties tussen eigenaren en andere mensen of entiteiten, inclusief verbonden partijen. Dit inzicht kan helpen om te bepalen of transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn geïdentificeerd, verantwoord en voldoende toegelicht in de financiële overzichten;³¹
- het onderscheid tussen de eigenaars, de met governance belaste personen en management;

Voorbeeld

In minder complexe entiteiten kunnen eigenaren van de entiteit betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, daarom is daar weinig of geen onderscheid. Daarentegen kan er een duidelijk onderscheid

31 Standaard 550 stelt vereisten vast en geeft leidraden over de overwegingen van de accountant met betrekking tot verbonden partijen.

zijn tussen het management, de eigenaren van de entiteit en de met governance belaste personen zoals in sommige *oob's of andere beursgenoteerde entiteiten*.^{32 33}

- de structuur en complexiteit van de IT-omgeving van de entiteit;

Voorbeelden

Een entiteit kan:

- meerdere verouderde IT-systemen hebben in diverse bedrijfsactiviteiten die niet goed zijn geïntegreerd, resulterend in een complexe IT-omgeving.
- gebruikmaken van externe of interne serviceproviders voor aspecten van de IT-omgeving (bijv. het uitbesteden van de *hosting* van de IT-omgeving aan een derde of een gedeeld servicecentrum voor centraal beheer van IT-processen in een groep).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A57 De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken om inzicht te verwerven in transactiestromen en -verwerking als onderdeel van de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in het informatiesysteem. Een uitkomst van deze werkzaamheden kan zijn dat de accountant informatie verkrijgt over de organisatiestructuur van de entiteit of degenen waarmee de entiteit zaken doet (bijvoorbeeld leveranciers, klanten, verbonden partijen).

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A58 Het eigendom van een entiteit in de publieke sector heeft mogelijk niet dezelfde relevantie als in de particuliere sector omdat als gevolg van politieke processen beslissingen met betrekking tot de entiteit buiten de entiteit kunnen worden genomen. Daarom heeft het management mogelijk geen zeggenschap over bepaalde beslissingen die worden genomen. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn omvatten onder meer inzicht in de mogelijkheid van de entiteit om eenzijdige beslissingen te nemen en de mogelijkheid van andere entiteiten in de publieke sector om het mandaat en de strategische richting van de entiteit te beheersen of te beïnvloeden.

Voorbeeld

Een entiteit in de publieke sector kan onderworpen zijn aan wetten of andere aanwijzingen van autoriteiten die dit vereisen om goedkeuring te krijgen van externe partijen van de entiteit van de strategie en doelstellingen voorafgaand aan de implementatie daarvan. Daarom kunnen aangelegenheden met betrekking tot het verwerven van inzicht in de juridische structuur van de entiteit van toepassing zijnde wet- en regelgeving omvatten en de classificatie van de entiteit (d.w.z. of de entiteit een ministerie, departement agentschap of ander type entiteit is).

Governance

Waarom de accountant inzicht in de governance verkrijgt

A59 Inzicht in de governance van de entiteit kan de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in de mogelijkheid om passend toezicht te houden op het interne beheersingssysteem. Dit inzicht kan echter ook informatie verschaffen inzake tekortkomingen, wat kan wijzen op een toename van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor risico's op afwijkingen van materieel belang.

32 Standaard 260, paragraaf A1 en A2 bieden leidraden voor de identificatie van de met governance belaste personen en legt uit dat in sommige gevallen sommige of alle personen belast met governance betrokken kunnen zijn bij het leiden van de entiteit.

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

Inzicht in de governance van de entiteit

A60 Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de accountant om te overwegen bij het verwerven van inzicht in de governance van de entiteit omvatten:

- of een of meer van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit;
- het bestaan (en de scheiding) van een niet-uitvoerend bestuur, indien aanwezig, van een dagelijks bestuur;
- of de met governance belaste personen posities bekleden die een integraal onderdeel zijn van de juridische structuur van de entiteit, bijvoorbeeld als directeur;
- het bestaan van subgroepen van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, en de verantwoordelijkheden van een dergelijke groep;
- de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen voor het toezicht op de financiële verslaggeving, inclusief goedkeuring van de financiële overzichten.

Het bedrijfsmodel van de entiteit

Bijlage 1 bevat aanvullende overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel, evenals aanvullende overwegingen voor het controleren van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten

Waarom de accountant inzicht krijgt in het bedrijfsmodel van de entiteit

A61 Inzicht in de doelstellingen, strategie en bedrijfsmodel van de entiteit helpt de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit op strategisch niveau en om de bedrijfsrisico's te begrijpen die de entiteit neemt en loopt. Een inzicht in de bedrijfsrisico's die van invloed zijn op de financiële overzichten helpt de accountant bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, aangezien de meeste bedrijfsrisico's uiteindelijk financiële consequenties hebben en derhalve een effect op de financiële overzichten.

Voorbeelden

Het bedrijfsmodel van een entiteit kan op verschillende manieren steunen op het gebruik van IT:

- de entiteit verkoopt schoenen uit een fysieke winkel en gebruikt een geavanceerd voorraad- en kassasysteem om de verkoop van schoenen vast te leggen; of
- de entiteit verkoopt schoenen online zodat alle verkooptransacties in een IT-omgeving worden verwerkt, inclusief het initiëren van de transacties via een website.

Voor beide entiteiten zouden de bedrijfsrisico's die voortkomen uit een ander bedrijfsmodel substantieel anders zijn, ondanks dat beide entiteiten schoenen verkopen.

Inzicht in het bedrijfsmodel van de entiteit

A62 Niet alle aspecten van het bedrijfsmodel zijn relevant voor het inzicht van de accountant. Bedrijfsrisico's zijn breder dan de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, hoewel bedrijfsrisico's de laatste omvatten. De accountant heeft geen verantwoordelijkheid om inzicht te verwerven in alle bedrijfsrisico's of ze te identificeren omdat niet alle bedrijfsrisico's aanleiding geven tot risico's op een afwijking van materieel belang.

A63 Bedrijfsrisico's die de vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang vergroten, kunnen voortkomen uit:

- ongeschikte doelstellingen of strategieën, ineffectieve uitvoering van strategieën, of wijzigingen of complexiteit;
- het niet onderkennen van de noodzaak voor wijzigingen, wat ook aanleiding kan geven tot bedrijfsrisico's bijvoorbeeld van:

- de ontwikkeling van nieuwe producten of diensten die mogelijk geen succes zijn;
 - een markt die, zelfs als deze met goed gevolg is ontwikkeld, een product of dienst niet op adequate wijze ondersteunt; of
 - gebreken in een product of dienst die tot wettelijke aansprakelijkheid en reputatierisico kunnen leiden.
- stimulansen en druk op het management, die kunnen resulteren in opzettelijke of onopzettelijke tendenties bij het management en die daarom de redelijkheid van significante veronderstellingen en de verwachtingen van het management of de met governance belaste personen beïnvloeden.

A64 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verkrijgen van inzicht in het bedrijfsmodel, doelstellingen, strategieën en gerelateerde bedrijfsrisico's van de entiteit die kunnen leiden tot een risico van materieel belang op afwijkingen van de financiële overzichten omvatten:

- ontwikkelingen in de sector, zoals het gebrek aan personeel of expertise om de veranderingen in de sector aan te pakken;
- nieuwe producten en diensten die kunnen leiden tot hogere productaansprakelijkheid;
- uitbreiding van de activiteiten van de entiteit, terwijl de vraag niet nauwkeurig is geschat;
- nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking bij onvolledige of onjuiste implementatie;
- vereisten op grond van regelgeving resulterend in een hoger juridisch risico;
- huidige en toekomstige financieringsbehoeften, zoals verlies van financiering doordat de entiteit niet in staat is de verplichtingen na te komen;
- gebruik van IT, zoals de implementatie van een nieuw IT-systeem dat gevolgen heeft voor zowel de bedrijfsvoering als financiële verslaggeving; of
- de effecten van het implementeren van een strategie, met name effecten die tot nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking zullen leiden.

A65 Gewoonlijk identificeert het management bedrijfsrisico's en ontwikkelt het benaderingen om hier op in te spelen. Een dergelijk risico-inschattingsproces maakt deel uit van het interne beheersingssysteem van de entiteit en wordt in paragraaf 22 en de paragrafen A109 – A113 besproken.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A66 Entiteiten die actief zijn in de publieke sector, kunnen op verschillende manieren waarde creëren en leveren ten opzichte van degenen die waarde creëren voor eigenaren, maar zullen nog steeds een 'bedrijfsmodel' hebben met een specifieke doelstelling. Aangelegenheden waarin accountants in de publieke sector inzicht kunnen verwerven die relevant zijn voor het bedrijfsmodel van de entiteit, omvatten:

- kennis van relevante overheidsactiviteiten, inclusief gerelateerde programma's;
- programmadoelstellingen en -strategieën, inclusief elementen van overheidsbeleidslijnen.

A67 Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kunnen 'managementdoelstellingen' worden beïnvloed door vereisten om publieke verantwoording aan te tonen en kunnen zij doelstellingen omvatten die hun oorsprong hebben in wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Sectorgebonden factoren, regelgevingsfactoren en andere externe factoren

(Zie Par. 19(a)(ii))

Sectorgebonden factoren

A68 Relevante sectorgebonden factoren zijn omstandigheden in de sector zoals de concurrentieomgeving, de relaties met leveranciers en cliënten en technologische ontwikkelingen. Aangelegenheden die de accountant kan overwegen omvatten:

- de markt en concurrentie, inclusief vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- cyclische of seizoensgebonden activiteit;
- technologie met betrekking tot de producten van de entiteit;
- de energievoorziening en kosten.

A69 De sector waarin de entiteit actief is, kan aanleiding geven tot specifieke risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomt uit de aard van de activiteit of de mate van regulering.

Voorbeeld

In de bouwsector kunnen langetermijncontracten significante schattingen van opbrengsten en kosten omvatten die aanleiding geven tot risico's op een afwijking van materieel belang. In dergelijke gevallen is het belangrijk dat het opdrachtteam bestaat uit leden met passende deskundigheid en capaciteiten.³⁴

Regelgevingsfactoren

A70 Het regelgevingskader behoort tot de relevante regelgevingsfactoren. Het regelgevingskader omvat onder meer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de juridische en politieke omgeving en eventuele wijzigingen daarin. Aangelegenheden die de accountant kan overwegen, omvatten:

- het regelgevingskader voor een gereguleerde sector, bijvoorbeeld prudentiële vereisten, inclusief vereisten voor toelichtingen;
- wet- en regelgeving die de activiteiten van de entiteit significant beïnvloedt, bijvoorbeeld op het gebied van arbeid;
- fiscale wet- en regelgeving;
- overheidsbeleidslijnen die op dat moment van invloed zijn op de uitvoering van de activiteiten van de entiteit, zoals het monetaire beleid, het begrotingsbeleid, financiële stimuleringsmaatregelen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en beleidslijnen inzake douanerechten of handelsbelemmeringen;
- milieu-eisen die van invloed zijn op de activiteiten van de sector en de entiteit.

A71 Standaard 250 bevat enkele specifieke vereisten met betrekking tot het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarin de entiteit actief is.³⁵

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A72 Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kan er bepaalde wet-of regelgeving zijn die van invloed is op de activiteiten van de entiteit. Dergelijke elementen kunnen een essentiële overweging zijn bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.

Andere externe factoren

A73 Andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit en die de accountant kan overwegen, omvatten onder meer de algemene economische omstandigheden, de rentevoeten, de beschikbaarheid van financiering, de inflatie of de revaluatie van een munteenheid.

Door het management gebruikte maatstaven om de financiële prestaties van de entiteit in te schatten

(Zie Par. 19(a)(iii))

³⁴ Standaard 220, paragraaf 25, 26, 27 en 28.

³⁵ Standaard 250, paragraaf 13.

Waarom de accountant inzicht verwerft in de door het management gebruikte maatstaven

- A74 Inzicht in de maatstaven van de entiteit helpt de accountant bij het overwegen of dergelijke maatstaven, extern of intern gebruikt, druk leggen op de entiteit om prestatiedoelen te bereiken. Deze druk kan het management motiveren om acties te ondernemen die de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude vergroten (b.v. om de bedrijfsprestaties te verbeteren of de financiële overzichten opzettelijk verkeerd weer te geven) (zie Standaard 240 voor vereisten en leidraden met betrekking tot de risico's op fraude).
- A75 Maatstaven kunnen de accountant ook wijzen op de waarschijnlijkheid van risico's op een afwijking van materieel belang van daarmee verband houdende informatie in de financiële overzichten. Prestatiemaatstaven kunnen bijvoorbeeld aangeven dat de entiteit een ongewoon snelle groei of winstgevendheid heeft in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector.

Maatstaven die door het management worden gebruikt

- A76 Het management en anderen meten en beoordelen gewoonlijk de aangelegenheden die zij belangrijk achten. Uit verzoeken om inlichtingen bij het management kan blijken dat het management zich baseert op bepaalde belangrijke indicatoren, al dan niet openbaar beschikbaar, voor het evalueren van financiële prestaties en het nemen van actie. In dergelijke gevallen kan de accountant relevante prestatie maatstaven identificeren, intern of extern, door de informatie die de entiteit gebruikt om de activiteiten te beheren, te overwegen. Als een dergelijk verzoek om inlichtingen duidt op een afwezigheid van prestatiemeting of beoordeling kan er een verhoogd risico zijn dat afwijkingen niet worden gedetecteerd en gecorrigeerd.
- A77 Belangrijke indicatoren die worden gebruikt voor het evalueren van financiële prestaties kunnen omvatten:
- belangrijke (financiële en niet-financiële) prestatie-indicatoren en kernratio's, trends en bedrijfsstatistieken;
 - vergelijkingen van financiële prestaties tussen verslagperiodes;
 - budgetten, prognoses, verschillenanalyses, gesegmenteerde informatie en prestatieverslagen op divisie-, afdelings- of ander niveau;
 - maatstaven voor de personeelsprestaties en beleidslijnen inzake op stimulansen gebaseerde beloningen;
 - vergelijkingen van de prestaties van een entiteit met die van concurrenten.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 19(a)(iii))

- A78 De werkzaamheden die worden ondernomen om inzicht te verwerven in de maatstaven van de entiteit, kunnen variëren, afhankelijk van de grootte of complexiteit van de entiteit, evenals de betrokkenheid van eigenaren of de met governance belaste personen in het management van de entiteit.

Voorbeelden

- Voor sommige minder complexe entiteiten kunnen de voorwaarden van de bankleningen van de entiteit (d.w.z. bankconvenanten) worden gekoppeld aan specifieke prestatie maatstaven met betrekking tot de prestaties van de entiteit of de financiële positie (bijvoorbeeld een maximaal werk-kapitaalbedrag). Het inzicht van de accountant in de prestatie maatstaven die de bank gebruikt, kan helpen bij het identificeren van gebieden waar een hogere vatbaarheid is voor het risico op een afwijking van materieel belang.
- Voor sommige entiteiten waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, zoals degene die actief zijn in de verzekerings- of banksector, kunnen prestaties of financiële positie gemeten worden aan wettelijke vereisten (bijv. wettelijke ratio-vereisten zoals kapitaaltoereikendheid en liquiditeitseisen). Het inzicht van de accountant in deze prestatie maatstaven kan helpen bij het

identificeren van gebieden met een hogere vatbaarheid voor het risico op een afwijking van materieel belang.

Andere overwegingen

A79 Externe partijen kunnen ook de financiële prestaties van de entiteit beoordelen en analyseren, met name van entiteiten waar financiële informatie openbaar is. De accountant kan ook openbaar beschikbare informatie beschouwen om te helpen beter inzicht te verwerven in de activiteiten of tegenstrijdige informatie te identificeren zoals informatie van:

- analisten of kredietbeoordelaars;
- nieuws en andere media, inclusief sociale media;
- belastingautoriteiten;
- regelgevers of toezichhouders;
- vakbonden;
- financiers.

Dergelijke financiële informatie kan vaak worden verkregen van de gecontroleerde entiteit.

A80 Het meten en beoordelen van financiële prestaties is niet hetzelfde als het monitoren van het systeem van interne beheersing (besproken als onderdeel van het systeem van interne beheersing in paragrafen A114 – A122), hoewel hun doelen elkaar kunnen overlappen:

- de meting en beoordeling van prestaties is gericht op de vraag of bedrijfsprestaties voldoen aan de doelstellingen van het management (of van derden);
- het monitoren van het systeem van interne beheersing heeft daarentegen betrekking op het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, inclusief degenen met betrekking tot de meting en beoordeling van de financiële prestatie door het management.

In sommige gevallen bieden prestatie-indicatoren echter ook informatie die het management in staat stelt om tekortkomingen in de interne beheersing te identificeren.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A81 Naast het overwegen van relevante maatstaven die door een entiteit in de publieke sector worden gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit in te schatten, kunnen accountants van entiteiten in de publieke sector ook niet-financiële informatie overwegen zoals het behalen van resultaten van algemeen nut (bijvoorbeeld het aantal mensen dat wordt bijgestaan door een specifiek ondersteuningsprogramma).

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 19(b))

Inzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit

A82 Aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verkrijgen van inzicht in het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving van de entiteit en hoe dit van toepassing is in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving omvatten:

- de financiële verslaggevingspraktijken van de entiteit in termen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals:
 - verslaggevingsprincipes en sectorspecifieke praktijken, inclusief sectorspecifieke significante transactiestromen, rekeningsaldi en daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld leningen en investeringen bij banken, of onderzoek en ontwikkeling bij farmaceutische bedrijven);
 - opbrengstverantwoording;

- administratieve verwerking van financiële instrumenten, inclusief gerelateerde kredietverliezen;
- activa, passiva en transacties in vreemde valuta;
- administratieve verwerking van ongebruikelijke of complexe transacties, waaronder transacties in controversiële of nieuwe gebieden (bijvoorbeeld crypto valuta).
- inzicht in de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, inclusief eventuele wijzigingen daarin, evenals de redenen daarvoor, kan aangelegenheden omvatten zoals:
 - de methoden die de entiteit gebruikt om significante en ongebruikelijke transacties te herkennen, te waarderen, te presenteren en toe te lichten;
 - het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving in controversiële of nieuwe gebieden waarvoor er een gebrek is aan gezaghebbende leidraden of consensus;
 - wijzigingen in haar omgeving, zoals wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of belastinghervormingen die een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit noodzakelijk maken;
 - standaarden inzake financiële verslaggeving en wet- en regelgeving die nieuw zijn voor de entiteit en wanneer en hoe de entiteit dergelijke vereisten zal toepassen of naleven.

A83 Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving kan de accountant helpen bij het overwegen waar wijzigingen in de financiële verslaggeving van de entiteit (bijvoorbeeld vanuit voorgaande verslagperiodes) kunnen worden verwacht.

Voorbeeld

Als de entiteit gedurende de verslagperiode een significante fusie of overname heeft gehad, zou de accountant waarschijnlijk veranderingen in transactiestromen, rekeningsaldi en daarmee verband houdende toelichtingen met betrekking tot die fusie of overname verwachten. Aan de andere kant, als er geen significante wijzigingen in het stelsel voor financiële verslaggeving waren gedurende de verslagperiode, kan het inzicht van de accountant helpen bevestigen dat het inzicht verkregen in de voorgaande verslagperiode van toepassing blijft.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A84 Het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving in een entiteit in de publieke sector wordt bepaald door de wet- en regelgevingskaders die relevant zijn voor elke jurisdictie of binnen elk geografisch gebied. Aangelegenheden die overwogen kunnen worden bij de toepassing door de entiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe het van toepassing is in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, omvatten of de entiteit financiële verslaggeving volledig op basis van een stelsel van baten en lasten of op kasbasis toepast in overeenstemming met de International Public Sector Accounting Standards, of een hybride vorm.

Hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden

(Zie Par. 19(c))

Bijlage 2 geeft voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding kunnen geven voor het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang, ingedeeld naar inherente risicofactor

Waarom de accountant inzicht verwerft in inherente risicofactoren bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A85 Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, helpt de accountant bij het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden, waarvan de kenmerken de vatbaarheid van beweringen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen

voor afwijkingen beïnvloeden. Deze kenmerken zijn inherente risicofactoren. Inherente risicofactoren kunnen de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden door de waarschijnlijkheid van het voorkomen of de orde van grootte van de afwijking als deze zich zou voordoen te beïnvloeden. Inzicht in hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden, kan de accountant helpen met een voorlopig inzicht in de waarschijnlijkheid of orde van grootte van afwijkingen, dat de accountant helpt bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met paragraaf 28 (b). Inzicht in de mate waarin inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden, helpt de accountant ook bij het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een mogelijke afwijking bij het inschatten van het inherente risico in overeenstemming met paragraaf 31(a). Inzicht in de inherente risicofactoren kan de accountant ook helpen bij het opzetten en verder uitvoeren van controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330.

- A86 De identificatie door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en de inschatting van inherent risico kan ook worden beïnvloed door controle-informatie die de accountant heeft verkregen bij het uitvoeren van andere risico-inschattingswerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of bij het voldoen aan andere vereisten in de Standaarden (Zie Par. A95, A103, A111, A121, A124 en A151).

Het effect van inherente risicofactoren op een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting

- A87 De mate van vatbaarheid voor een afwijking van een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting die voortkomt uit complexiteit of subjectiviteit hangt vaak nauw samen met de mate waaraan deze is onderworpen aan wijzigingen of onzekerheid.

Voorbeeld

Als de entiteit een schatting heeft die is gebaseerd op veronderstellingen, waarvan de keuze onderworpen is aan significante oordeelsvorming, zal de waardering van de schatting waarschijnlijk worden beïnvloed door zowel subjectiviteit als onzekerheid.

- A88 Hoe groter de mate waarin een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting vatbaar is voor een afwijking als gevolg van complexiteit of subjectiviteit, des te groter is de noodzaak voor de accountant om een professioneel-kritische instelling toe te passen. Wanneer een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting vatbaar is voor afwijkingen vanwege complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen of onzekerheid, kunnen deze inherente risicofactoren mogelijkheden creëren voor tendentie bij het management, hetzij onopzettelijk of opzettelijk, en de vatbaarheid voor een afwijking als gevolg van tendentie bij het management beïnvloeden. De identificatie door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang en een inschatting van het inherente risico op het niveau van beweringen worden ook beïnvloed door de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren.
- A89 Gebeurtenissen of omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, kunnen ook van invloed zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van andere frauderisicofactoren. Dit kan relevante informatie zijn om te gebruiken in overeenstemming met paragraaf 24 van Standaard 240, die van de accountant vereist om te evalueren of de informatie verkregen uit de andere risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende activiteiten erop duiden dat een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn.

Het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit
(Zie Par. 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27)

Bijlage 3 beschrijft verder de aard van het systeem van interne beheersing van de entiteit en inherente beperkingen van interne beheersing. Bijlage 3 geeft ook een nadere uitleg van de componenten van een systeem van interne beheersing voor de doelstellingen van de Standaarden.

- A90 Het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt verworven door risico-inschattingswerkzaamheden die worden uitgevoerd om inzicht te verwerven in alle componenten van het systeem van interne beheersing zoals beschreven in de paragrafen 21-27 en deze te evalueren.

A91 Voor het doel van deze Standaard, hoeven de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit niet noodzakelijkerwijs te weerspiegelen hoe een entiteit het systeem van interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt, of hoe zij een specifieke component kan classificeren. Entiteiten kunnen verschillende terminologie of stelsels gebruiken om de verschillende aspecten van het systeem van interne beheersing te beschrijven. Voor de doelstelling van een controle kunnen accountants ook andere terminologie of stelsels gebruiken, mits alle componenten die in deze Standaard worden beschreven in aanmerking worden genomen.

Schaalbaarheid

A92 De manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is ontworpen, geïmplementeerd en onderhouden varieert met de grootte en complexiteit van een entiteit. Minder complexe entiteiten kunnen bijvoorbeeld minder gestructureerde of eenvoudigere interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. beleidslijnen en procedures) gebruiken om hun doelstellingen te bereiken.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A93 Accountants van entiteiten in de publieke sector hebben vaak aanvullende verplichtingen met betrekking tot interne beheersing, bijvoorbeeld om te rapporteren over de naleving van een vastgestelde gedragscode of om te rapporteren over uitgaven ten opzichte van het budget. Accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen ook verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Als gevolg hiervan, kunnen hun overwegingen over het systeem van interne beheersing breder en gedetailleerder zijn.

Informatietechnologie in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

Bijlage 5 biedt verdere leidraden voor het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in de componenten van het systeem van interne beheersing

A94 De algehele doelstelling en reikwijdte van een controle verschilt niet bij een entiteit die hoofdzakelijk actief is in een niet-geautomatiseerde omgeving, een volledig geautomatiseerde omgeving of een omgeving met een combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen (d.w.z. handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en andere middelen die worden gebruikt in het interne beheersingssysteem van de entiteit).

Inzicht in de aard van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

A95 Bij het evalueren van de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen en of deze zijn geïmplementeerd (zie paragrafen A175 tot en met A181), verschaft het inzicht van de accountant in elk van de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit een voorlopig inzicht in hoe de entiteit bedrijfsrisico's identificeert en daarop inspeelt. Het kan ook de identificatie en inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op verschillende manieren beïnvloeden (zie paragraaf A86). Dit helpt de accountant bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, inclusief eventuele plannen om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Bijvoorbeeld:

- het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces van de entiteit, en het proces van de entiteit om componenten van interne beheersingsmaatregelen te monitoren, heeft waarschijnlijk meer invloed op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten;
- het inzicht van de accountant in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit, en de component 'interne beheersingsactiviteiten' van de entiteit heeft waarschijnlijk meer invloed op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

(Zie Par. 21, 22, 23 en 24)

A96 De interne beheersingsmaatregelen in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, zijn voornamelijk indirecte interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. interne beheersingsmaatregelen die niet voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of te corrigeren, maar die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en daarom een indirect effect kunnen hebben op de waarschijnlijkheid dat een afwijking tijdig gedetecteerd of voorkomen wordt). Sommige interne beheersingsmaatregelen binnen deze componenten kunnen echter ook directe interne beheersingsmaatregelen zijn.

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

A97 De interne beheersingsomgeving biedt een algemeen fundament voor de werking van de andere componenten van het systeem van interne beheersing. De interne beheersingsomgeving voorkomt, detecteert en corrigeert niet rechtstreeks afwijkingen. Het kan echter de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de andere componenten van het systeem van interne beheersing beïnvloeden. Evenzo zijn het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces voor het monitoren van het systeem van interne beheersing ontworpen om op een manier te werken die ook het hele systeem van interne beheersing ondersteunt.

A98 Omdat deze componenten fundamenteel zijn voor het interne beheersingssysteem van de entiteit, kunnen tekortkomingen in hun werking gevolgen met een diepgaande invloed hebben voor het opstellen van de financiële overzichten. Daarom hebben het inzicht en de inschattingen van de accountant van deze componenten invloed op de identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en kan dit ook van invloed zijn op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten beïnvloeden de opzet van algehele manieren van inspelen door de accountant inclusief, zoals uitgelegd in Standaard 330, invloed op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de accountant.³⁶

Inzicht verwerven in de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21)

Schaalbaarheid

A99 De aard van de interne beheersingsomgeving in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk verschillen van de interne beheersingsomgeving in een meer complexe entiteit. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat zich onder de met governance belaste personen in minder complexe entiteiten geen onafhankelijk of extern lid bevindt, en dat de governancefunctie direct door de eigenaar-bestuurder wordt waargenomen als er geen andere eigenaren zijn. In die situatie zijn sommige overwegingen over de interne beheersingsomgeving van de entiteit mogelijk minder relevant of niet van toepassing.

A100 Bovendien is het mogelijk dat controle-informatie over elementen van de interne beheersingsomgeving in minder complexe entiteiten niet beschikbaar is in de vorm van documenten, met name waar communicatie tussen management en ander personeel informeel is, maar de informatie kan nog steeds relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden.

³⁶ Standaard 330, paragraaf A1-A3.

Voorbeelden

- De organisatiestructuur in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk eenvoudiger zijn en kan een klein aantal werknemers omvatten dat betrokken is bij functies in verband met financiële verslaggeving.
- Als de rol van governance rechtstreeks door de eigenaar-bestuurder wordt uitgeoefend, kan de accountant bepalen dat de onafhankelijkheid van de met governance belaste personen niet relevant is.
- Minder complexe entiteiten hebben misschien geen schriftelijke gedragscode, maar ontwikkelen in plaats daarvan een cultuur die het belang van integriteit en ethisch gedrag benadrukt door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management. Bijgevolg zijn de houding, het bewustzijn en handelingen van het management of de eigenaar-bestuurder van bijzonder belang voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van een minder complexe entiteit

Inzicht in de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21(a))

A101 Controle-informatie voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving kan worden verkregen via een combinatie van verzoeken om inlichtingen en andere risico-inschattingswerkzaamheden (d.w.z. bevestigende verzoeken om inlichtingen door waarneming of inspectie van documenten).

A102 Bij het overwegen van de mate waarin het management blijk geeft van toewijding aan integriteit en ethische waarden, kan de accountant inzicht verwerven door verzoeken om inlichtingen bij het management en werknemers en door informatie uit externe bronnen te overwegen, over:

- hoe het management zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag aan werknemers communiceert; en
- inspectie van de schriftelijke gedragscode van het management en waarnemen of het management handelt op een manier die die code ondersteunt.

Evalueren van de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21(b))

Waarom de accountant de interne beheersingsomgeving evalueert

A103 De evaluatie door de accountant:

- van hoe de entiteit gedrag vertoont dat consistent is met de toewijding van de entiteit aan integriteit en ethische waarden;
- of de interne beheersingsomgeving een geschikte basis biedt voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit; en
- of geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing de andere componenten van het systeem van interne beheersing ondermijnen,

helpt de accountant bij het identificeren van potentiële kwesties in de andere componenten van het interne beheersingssysteem. Dit komt omdat de interne beheersingsomgeving fundamenteel is voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het verwerven van inzicht in risico's waarmee de entiteit geconfronteerd wordt en daarom bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (zie paragraaf A86).

De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving

A104 De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving is gebaseerd op het inzicht verkregen in overeenstemming met paragraaf 21(a).

A105 Sommige entiteiten kunnen worden gedomineerd door een enkele persoon die veel zelf kan bepalen. De handelingen en houding van die persoon kunnen een diepgaande invloed hebben op de cultuur van de entiteit, die weer een diepgaande invloed kan hebben op de interne beheersingsomgeving. Een dergelijk effect kan positief of negatief zijn.

Voorbeeld

Directe betrokkenheid door een enkele persoon kan cruciaal zijn om de entiteit in staat te stellen de groei- en andere doelstellingen te realiseren en kan ook significant bijdragen aan een effectief systeem van interne beheersing. Anderzijds kan een dergelijke concentratie van kennis en autoriteit ook leiden tot een hogere vatbaarheid voor afwijkingen door het doorbreken van interne beheersmaatregelen door het management.

A106 De accountant kan overwegen hoe de verschillende elementen van de interne beheersingsomgeving kunnen worden beïnvloed door de filosofie en werkstijl van het senior management, rekening houdend met de betrokkenheid van onafhankelijke leden van de met governance belaste personen.

A107 Hoewel de interne beheersingsomgeving een geschikte basis kan vormen voor het systeem van interne beheersing en kan helpen het risico op fraude te verminderen, is een geschikte interne beheersingsomgeving niet noodzakelijkerwijs een effectief afschrikmiddel tegen fraude.

Voorbeeld

Personeelsbeleidslijnen en procedures gericht op het aannemen van competent financieel, administratief, en IT-personeel kunnen het risico op fouten bij het verwerken en vastleggen van financiële informatie beperken. Dergelijke beleidslijnen en procedures kunnen echter niet de doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door senior management beperken (bijvoorbeeld om winsten te overschatten).

A108 De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving met betrekking tot het gebruik van IT door de entiteit kan aangelegenheden omvatten als:

- de vraag of governance over IT in verhouding staat tot de aard en complexiteit van de entiteit en de bedrijfsactiviteiten mogelijk gemaakt door IT, inclusief de complexiteit of volwassenheid van het technologieplatform of architectuur van de entiteit en de mate waarin de entiteit afhankelijk is van IT-applicaties ter ondersteuning van de financiële verslaggeving;
- de organisatiestructuur van het management met betrekking tot IT en de toegewezen middelen (bijvoorbeeld of de entiteit in een geschikte IT-omgeving en noodzakelijke verbeteringen heeft geïnvesteerd, of dat een voldoende aantal geschikte deskundige personen in dienst zijn, ook wanneer de entiteit commerciële software gebruikt (met geen of beperkte modificaties)).

Verwerven van inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit

(Zie Par. 22 en 23)

Inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit

(Zie Par. 22(a))

A109 Zoals uitgelegd in paragraaf A62, geven niet alle bedrijfsrisico's aanleiding tot risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van inzicht in hoe het management en de met governance belaste personen bedrijfsrisico's hebben geïdentificeerd die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en hebben besloten hoe op deze risico's in te spelen, zijn aangelegenheden

die de accountant kan overwegen onder meer hoe het management of, in voorkomend geval, de personen belast met governance:

- de doelstellingen van de entiteit met voldoende precisie en duidelijkheid heeft gespecificeerd om de identificatie en inschatting van de risico's met betrekking tot de doelstellingen mogelijk te maken;
- de risico's voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit heeft gespecificeerd en de risico's heeft geanalyseerd als basis voor het bepalen hoe de risico's moeten worden beheerd; en
- het potentieel voor fraude heeft beschouwd bij het overwegen van de risico's om de doelstellingen van de entiteit te bereiken.³⁷

A110 De accountant kan de implicaties van dergelijke bedrijfsrisico's voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit en andere aspecten van het interne beheersingssysteem overwegen.

Evalueren van het risico-inschattingsproces van de entiteit

(Zie Par. 22(b))

Waarom de accountant evalueert of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is

A111 De evaluatie door de accountant van het risico-inschattingsproces van de entiteit kan de accountant helpen bij het verwerven van inzicht waar de entiteit risico's heeft geïdentificeerd die zich kunnen voordoen en hoe de entiteit heeft ingespeeld op die risico's. De evaluatie van de accountant hoe de entiteit de bedrijfsrisico's identificeert, inschat en erop inspeelt, helpt de accountant bij het inzicht of deze risico's als passend voor de aard en complexiteit van de entiteit zijn geïdentificeerd, ingeschat en hoe erop is ingespeeld. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (Zie Par. A86).

Evalueren of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is

(Zie Par. 22(b))

A112 De evaluatie door de accountant van de geschiktheid van het risico-inschattingsproces van de entiteit is gebaseerd op het inzicht verkregen in overeenstemming met paragraaf 22(a).

Schaalbaarheid

A113 Of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden gezien de aard en complexiteit van de entiteit is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant.

Voorbeeld

In sommige minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurd entiteiten, kan een geschikte risico-inschatting worden uitgevoerd door de directe betrokkenheid van het management of de eigenaar-bestuurder (de manager of eigenaar-bestuurder kan bijv. routinematig tijd besteden aan het monitoren van de activiteiten van concurrenten en andere ontwikkelingen in de markt om nieuwe bedrijfsrisico's te identificeren). De informatie van deze risico-inschatting in dit soort entiteiten is vaak niet formeel gedocumenteerd, maar uit de besprekingen die de accountant heeft met het management, kan blijken dat het management in feite risico-inschattings-werkzaamheden uitvoert.

Het verwerven van inzicht in het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem van de entiteit te monitoren

(Zie Par. 24)

³⁷ Standaard 240, paragraaf 19.

Schaalbaarheid

A114 In minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurde entiteiten, is het inzicht van de accountant in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren vaak gericht op hoe het management of de eigenaar-bestuurder direct betrokken is bij activiteiten, omdat er mogelijk geen andere monitoringactiviteiten zijn.

Voorbeeld

Het management kan klachten van klanten ontvangen over onnauwkeurigheden in hun maandelijks overzichten die de eigenaar-bestuurder alert maakt op kwesties met de tijdigheid van het moment waarop klantbetalingen zijn opgenomen in de administratieve vastleggingen.

A115 Er zijn entiteiten die geen formeel proces voor het monitoren van het systeem van interne beheersing hebben. Bij deze entiteiten kan inzicht in dit proces verkregen worden uit het inzicht in periodieke beoordelingen van management accounting informatie die is opgezet om bij te dragen aan hoe de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.

Inzicht in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

(Zie Par. 24(a))

A116 Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de accountant om te overwegen bij het verwerven van inzicht hoe de entiteit het systeem van interne beheersing monitort, omvatten:

- de opzet van de monitoringactiviteiten, bijvoorbeeld of het periodieke of doorlopende monitoring is;
- de uitvoering en frequentie van de monitoringactiviteiten;
- de evaluatie van de resultaten van de monitoringactiviteiten, op een tijdige basis, om te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn geweest; en
- hoe vastgestelde tekortkomingen zijn behandeld door passende corrigerende maatregelen, inclusief tijdige communicatie van dergelijke tekortkomingen aan degenen die verantwoordelijk zijn voor het nemen van corrigerende maatregelen.

A117 De accountant kan ook overwegen hoe het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking behandelt waarbij IT wordt gebruikt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten:

- interne beheersingsmaatregelen om complexe IT-omgevingen te monitoren die:
 - de voortdurende effectieve opzet van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking evalueren en deze wijzigen, voor zover van toepassing, voor veranderingen in omstandigheden; of
 - de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking evalueren.
- interne beheersingsmaatregelen die de toegangsrechten monitoren die zijn toegepast in geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking die de functiescheiding afdwingen;
- interne beheersingsmaatregelen die monitoren hoe fouten of tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot de automatisering van financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en behandeld.

Inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit

(Zie Par. 24(a)(ii))

Bijlage 4 bevat verdere overwegingen voor het verwerven van inzicht in interne auditfunctie van de entiteit.

A118 De verzoeken om inlichtingen van de accountant bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie helpen de accountant inzicht te verwerven in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie. Als de accountant bepaalt dat de verantwoordelijkheden van de functie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de accountant nader inzicht verwerven in de activiteiten die door de interne audit zijn uitgevoerd of zullen worden uitgevoerd door het auditplan van de interne auditfunctie voor de verslagperiode te beoordelen, voor zover dit bestaat, en dat plan te bespreken met de juiste personen binnen de interne auditfunctie. Dit inzicht, samen met de informatie die verkregen is uit verzoeken om inlichtingen van de accountant, kan ook informatie verschaffen die direct relevant is voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Als de accountant op basis van het voorlopige inzicht in de interne auditfunctie verwacht gebruik te maken van het werk van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden te wijzigen of de omvang daarvan te verminderen, is Standaard 610³⁸ van toepassing.

Andere informatiebronnen die worden gebruikt in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

Inzicht verwerven in de informatiebronnen

(Zie Par. 24(b))

A119 Tot de monitoringactiviteiten van het management kan behoren het gebruikmaken van informatie die uit communicatie met externe partijen is verkregen zoals klachten van klanten of opmerkingen van regelgevende instanties die kunnen duiden op problemen of die de aandacht vestigen op gebieden waarop verbeteringen nodig zijn.

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in de informatiebronnen die worden gebruikt voor het monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit

A120 Het inzicht van de accountant in de informatiebronnen die door de entiteit worden gebruikt bij het monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit, inclusief of de gebruikte informatie relevant en betrouwbaar is, helpt de accountant bij het evalueren of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, geschikt is. Als het management veronderstelt dat informatie die wordt gebruikt voor monitoring relevant en betrouwbaar is, zonder een basis voor die veronderstelling te hebben, kunnen eventuele fouten in de informatie ertoe leiden dat het management verkeerde conclusies trekt uit zijn monitoringactiviteiten.

Waarom de accountant evalueert of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, geschikt is

A121 De evaluatie van de accountant over hoe de entiteit doorlopende en afzonderlijke evaluaties uitvoert voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht of de ander componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit aanwezig zijn en functioneren. Dit helpt daarom bij het verwerven van inzicht in de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (zie paragraaf A86).

Evalueren van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

(Zie Par. 24(c))

38 Standaard 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van het werk van interne auditors*.

Evaluëren of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te controleren, geschikt is

(Zie Par. 24(c))

A122 De evaluatie door de accountant van de geschiktheid van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren.

Informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten

(Zie Par. 25 en 26)

A123 De interne beheersingsmaatregelen in het 'informatiesysteem en communicatie' en 'interne beheersingsactiviteiten' zijn primair directe interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. interne beheersingsmaatregelen die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of corrigeren).

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in het informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'

A124 Van de accountant wordt vereist om inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit. Dit is nodig omdat inzicht in de beleidslijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en het evalueren of de component op passende wijze het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunt, de identificatie en inschatting van de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen ondersteunt. Dit inzicht en deze evaluatie kunnen ook leiden tot de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, wanneer de resultaten van de werkzaamheden van de accountant niet consistent zijn met verwachtingen over het systeem van interne beheersing van de entiteit die mogelijk waren gebaseerd op informatie die verkregen is tijdens het proces voor aanvaarding of continuering van de opdracht. (Zie Par. A86)

A125 Van de accountant wordt vereist om specifieke interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' te identificeren, de opzet te evalueren en te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd, aangezien dit de accountant helpt inzicht te verwerven in de aanpak van het management om in te spelen op bepaalde risico's. Dit biedt daarom een basis voor de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op deze risico's, zoals vereist door Standaard 330. Hoe hoger in het spectrum van inherent risico een risico is ingeschat, hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn. Zelfs wanneer de accountant niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het inzicht van de accountant nog steeds van invloed zijn op de opzet van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de daarmee samenhangende risico's op een afwijking van materieel belang.

De iteratieve aard van het inzicht en de evaluatie van de accountant van het informatiesysteem en communicatie- en interne beheersingsactiviteiten

A126 Zoals uitgelegd in paragraaf A49, verwerft de accountant inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit inzicht kan de accountant helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen zijn. Bij het verwerven van inzicht in de component 'informatie systeem en communicatie' in overeenstemming met paragraaf 25(a), kan de accountant deze initiële verwachtingen gebruiken om de mate van inzicht in de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit die moet worden verkregen, te bepalen.

- A127 Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem omvat het verwerven van inzicht in de beleidslijnen die informatiestromen met betrekking tot de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen van de entiteit en andere gerelateerde aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren. Deze informatie, en de informatie verkregen uit de evaluatie van de accountant van het informatiesysteem, kan de verwachtingen van de accountant over de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die aanvankelijk zijn geïdentificeerd, bevestigen of verder beïnvloeden (Zie Par. A126).
- A128 Om inzicht te verwerven in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt, kan de accountant ook interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' identificeren die moeten worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26 (a). De identificatie en evaluatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kan zich eerst richten op interne beheersingsmaatregelen op journaalboekingen en interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant van plan is om de effectieve werking te toetsen bij het opzetten van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden.
- A129 De inschatting door de accountant van inherent risico kan ook het onderkennen van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' beïnvloeden. De identificatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant met betrekking tot significante risico's kan bijvoorbeeld alleen te onderkennen zijn wanneer de accountant het inherente risico op het niveau van beweringen heeft ingeschat in overeenstemming met paragraaf 31. Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor de accountant heeft vastgesteld dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen, (in overeenstemming met paragraaf 33), ook pas te onderkennen zijn als de inschattingen van het inherente risico door de accountant zijn uitgevoerd.
- A130 De identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt beïnvloed door zowel:
- inzicht van de accountant in de beleidslijnen van de entiteit voor de informatieverwerkingsactiviteiten in de component 'informatiesysteem- en communicatie'; en
 - identificatie en evaluatie van de accountant van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'.

Inzicht verwerven in het informatiesysteem en de communicatie

(Zie Par. 25)

Bijlage 3, paragrafen 15–19, bevat verdere overwegingen met betrekking tot het informatiesysteem en communicatie

Schaalbaarheid

- A131 Het informatiesysteem en gerelateerde bedrijfsprocessen in minder complexe entiteiten zullen waarschijnlijk minder geavanceerd zijn dan in grotere entiteiten, en zal waarschijnlijk een minder complexe IT-omgeving met zich meebrengen; echter, de rol van het informatiesysteem is net zo belangrijk. Minder complexe entiteiten met een directe betrokkenheid van het management hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve verwerkingsprocedures, geavanceerde administratieve vastleggingen of uitgeschreven beleidslijnen. Inzicht in de relevante aspecten van het informatiesysteem van de entiteit kan daarom minder inspanning vergen bij een controle van een minder complexe entiteit en kan een groter aantal verzoeken om inlichtingen dan waarneming of inspectie van documentatie inhouden. De noodzaak om inzicht te verwerven blijft echter belangrijk om een basis te vormen voor de opzet van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 en kan de accountant verder helpen bij het identificeren of inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A86)

Inzicht verwerven in het informatiesysteem

(Zie Par. 25(a))

A132 In het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn aspecten opgenomen die betrekking hebben op de verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit, inclusief de financiële verslaggevingsdoelstellingen, maar kunnen ook aspecten omvatten die betrekking hebben op de doelstellingen op het gebied van de activiteiten of de naleving van wet- en regelgeving, wanneer dergelijke aspecten relevant zijn voor financiële verslaggeving. Inzicht in hoe de entiteit transacties initieert en informatie vastlegt als onderdeel van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem kan informatie omvatten over de systemen van de entiteit (de beleidslijnen) die zijn opgezet om nalevings- en operationele doelstellingen te bereiken, omdat dergelijke informatie relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. Verder kunnen sommige entiteiten informatiesystemen hebben die in hoge mate geïntegreerd zijn zodat interne beheersingsmaatregelen op een manier kunnen worden opgezet om tegelijkertijd financiële verslaggevings-, compliance- en operationele doelstellingen en combinaties daarvan te bereiken.

A133 Inzicht in het informatiesysteem van de entiteit omvat ook inzicht in de middelen die worden gebruikt bij de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit. Informatie over de betrokken personele inzet die relevant kan zijn voor het verwerven van inzicht in risico's voor de integriteit van het informatiesysteem omvat onder meer:

- de competentie van de personen die het werk uitvoeren;
- of er voldoende middelen zijn; en
- of er sprake is van een passende functiescheiding.

A134 Aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de beleidslijnen die de informatiestromen definiëren met betrekking tot de significante transactiestromen, rekeningssaldi en toelichtingen van de entiteit in de component 'informatiesysteem en communicatie' omvatten de aard van:

- a de gegevens of informatie met betrekking tot te verwerken transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden;
- b de informatieverwerking om de integriteit van die gegevens of informatie te handhaven; en
- c de informatieprocessen, personeel en andere middelen die bij het informatieverwerkingsproces worden gebruikt.

A135 Verwerven van inzicht in de bedrijfsprocessen van de entiteit, waaronder hoe transacties zijn ontstaan, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit op een manier die geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit.

A136 Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem kan op verschillende manieren worden verkregen en kan omvatten:

- verzoeken om inlichtingen bij relevant personeel over de procedures die worden gebruikt voor het initiëren, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of over het financiële verslaggevingsproces van de entiteit;
- inspectie van beleidslijnen of proceshandboeken of andere documentatie van het informatiesysteem van de entiteit;
- waarneming van de uitvoering van de beleidslijnen of de procedures door het personeel van de entiteit; of
- transacties selecteren en traceren via het van toepassing zijnde proces in het informatiesysteem (d.w.z. een lijncontrole uitvoeren).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A137 De accountant kan ook geautomatiseerde technieken gebruiken om directe toegang tot of een digitale download te verkrijgen van de databases in het informatiesysteem van de entiteit die administra-

tieve gegevens van transacties opslaan. Door geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken op deze informatie toe te passen, kan de accountant het verkregen inzicht bevestigen over hoe transacties door het informatiesysteem worden verwerkt door journaalboekingen of andere digitale vastleggingen met betrekking tot een bepaalde transactie of een volledige populatie van transacties, te traceren van initiatie in de administratieve vastleggingen tot opname in het grootboek. Analyse van complete of grote sets transacties kan ook leiden tot het identificeren van variaties van de normale of verwachte verwerkingsprocedures voor deze transacties, die kunnen leiden tot de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang.

Informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken

A138 Financiële overzichten kunnen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken. Voorbeelden van dergelijke informatie die de accountant kan overwegen omvatten:

- informatie verkregen uit leaseovereenkomsten die relevant zijn voor toelichtingen in de financiële overzichten;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die wordt gegenereerd door het risicomanagementsysteem van een entiteit;
- informatie over reële waarde die door deskundigen ingeschakeld door het management is opgesteld en toegelicht in de financiële overzichten;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit modellen of uit andere berekeningen die gebruikt zijn om schattingen te ontwikkelen die zijn opgenomen of toegelicht worden in de financiële overzichten, inclusief informatie met betrekking tot de onderliggende gegevens en veronderstellingen die gebruikt zijn in die modellen, zoals:
 - intern ontwikkelde veronderstellingen die de gebruiksduur van een actief kunnen beïnvloeden; of
 - gegevens zoals rentevoeten die worden beïnvloed door factoren waarop de entiteit geen invloed heeft.
- informatie toegelicht in de financiële overzichten over gevoeligheidsanalyses afgeleid van financiële modellen die aantoont dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen;
- informatie opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit de belastingaangiften en vastleggingen van de entiteit;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit analyses die zijn opgesteld om de beoordeling van het management van de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven te ondersteunen, zoals eventuele toelichtingen met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd die gereide twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven.³⁹

A139 Bepaalde bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten van de entiteit (zoals toelichtingen over kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico) kunnen gebaseerd zijn op informatie verkregen uit het risicomanagementsysteem van de entiteit. De accountant hoeft echter geen inzicht te verwerven in alle aspecten van het risicomanagementsysteem, en past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van het benodigde inzicht.

Het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in het informatiesysteem

Waarom verwerft de accountant inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor het informatiesysteem

A140 Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem omvat de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem van de entiteit omdat het gebruik van IT-applicaties door de entiteit of andere aspecten in de IT-omgeving aanleiding kan geven tot risico's door het gebruik van IT.

³⁹ Standaard 570, paragraaf 19–20.

A141 Het inzicht in het bedrijfsmodel van de entiteit en hoe het gebruik van IT wordt geïntegreerd, kan ook nuttige context bieden voor de aard en omvang van IT die in het informatiesysteem wordt verwacht.

Inzicht in het gebruik van IT door de entiteit

A142 Het inzicht van de accountant in de IT-omgeving kan gericht zijn op het identificeren en verwerven van inzicht in de aard en het aantal van de specifieke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die relevant zijn voor de stromen van transacties en informatieverwerking in het informatiesysteem. Veranderingen in de stroom van transacties of informatie binnen het informatiesysteem kunnen het gevolg zijn van programmawijzigingen in IT-applicaties of directe wijzigingen in gegevens in databases die betrokken zijn bij de verwerking of opslag van die transacties of informatie.

A143 De accountant kan de IT-applicaties en de ondersteunende IT-infrastructuur gelijktijdig identificeren met het inzicht in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt.

Het verwerven van inzicht in de communicatie van de entiteit

(Zie Par. 25(b))

Schaalbaarheid

A144 In grotere, meer complexe entiteiten, kan informatie die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de communicatie van de entiteit afkomstig zijn van handboeken over beleidsprocedures en over financiële verslaggeving.

A145 In minder complexe entiteiten kan communicatie minder gestructureerd zijn (formele handboeken worden bijvoorbeeld niet gebruikt) vanwege minder verantwoordelijkheidsniveaus en een grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management. Ongeacht de grootte van de entiteit vergemakkelijken open communicatiekanalen de rapportage van uitzonderingen en het opvolgen daarvan.

Evalueren of de relevante aspecten van het informatiesysteem het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunen

(Zie Par. 25(c))

A146 De evaluatie door de accountant of het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit de opstelling van de financiële overzichten op passende wijze ondersteunt, is gebaseerd op het inzicht verkregen in paragraaf 25(a)-(b).

Interne beheersingsactiviteiten

(Zie Par. 26)

Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'

Bijlage 3, paragrafen 20 en 21 bevatten verdere overwegingen met betrekking tot interne beheersingsactiviteiten.

A147 De component 'interne beheersingsactiviteiten' omvat interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de juiste toepassing van beleidslijnen (die ook interne beheersingsmaatregelen zijn) in alle andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit en omvat zowel directe als indirecte interne beheersingsmaatregelen.

Voorbeeld

De interne beheersingsmaatregelen die een entiteit heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat het personeel de jaarlijkse fysieke voorraad naar behoren opneemt en vastlegt houden rechtstreeks verband

met de risico's op een afwijking van materieel belang die relevant zijn voor de beweringen 'bestaan' en 'volledigheid' voor het rekeningsaldo van de voorraad.

A148 De identificatie en evaluatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant in de component 'interne beheersingsactiviteiten' is gericht op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking. Dit zijn interne beheersingsmaatregelen die worden toegepast tijdens de verwerking van informatie in het informatiesysteem van de entiteit die direct inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie). Van de accountant wordt echter niet vereist om alle interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking te identificeren en te evalueren die verband houden met de beleidslijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren voor de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

A149 Er kunnen ook directe interne beheersingsmaatregelen zijn die bestaan in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, die kunnen worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Hoe indirecter de relatie tussen interne beheersingsmaatregelen die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en de interne beheersingsmaatregel die worden overwogen echter is, hoe minder effectief die interne beheersingsmaatregel kan zijn bij het voorkomen, of detecteren en corrigeren van gerelateerde afwijkingen. '.

Voorbeeld

Gewoonlijk is een beoordeling door een verkoopmanager van een samenvatting van de verkoopactiviteit voor specifieke winkels per regio alleen indirect gerelateerd aan de risico's op een afwijking van materieel belang die relevant is voor de bewering van de volledigheid van verkoopopbrengsten. Dienovereenkomstig kan het minder effectief zijn om in te spelen op die risico's dan interne beheersingsmaatregelen die directer daaraan zijn gerelateerd, zoals de aansluiting van vervoersdocumenten met factuurdocumenten

A150 Paragraaf 26 vereist ook dat de accountant *general IT controls* voor IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving identificeert en evalueert, waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, omdat *general IT controls* de blijvende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking ondersteunen. Een general IT-control alleen is meestal niet voldoende om in te spelen op een risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A151 De interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant de opzet moet identificeren en evalueren en de implementatie daarvan moet bepalen in overeenstemming met paragraaf 26, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant van plan is om de effectieve werking te toetsen voor het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden. De evaluatie van dergelijke interne beheersingsmaatregelen vormt de basis voor de opzet van de accountant van het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in overeenstemming met Standaard 330. Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten ook interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen;
- interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen. De identificatie en evaluatie van dergelijke interne beheersingsmaatregelen door de accountant kunnen ook van invloed zijn op het inzicht van de accountant in de risico's op een afwijking van materieel belang, inclusief de identificatie van aanvullende risico's op een afwijking van materieel belang (zie paragraaf A95). Dit inzicht biedt ook de basis voor de opzet van de accountant van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de gerelateerde ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang;
- andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant overweegt en die geschikt zijn om de accountant in staat te stellen de doelstellingen van paragraaf 13 met betrekking tot risico's op

het niveau van beweringen te bereiken, gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant.

A152 Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' moeten worden geïdentificeerd wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen voldoen aan een of meer van de criteria in paragraaf 26(a). Wanneer echter meerdere interne beheersingsmaatregelen dezelfde doelstelling bereiken, is het niet nodig om elk van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijke doelstelling te identificeren.

Typen interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'

(Zie Par. 26)

A153 Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' zijn autorisaties en goedkeuringen, aansluitingen, verificaties (zoals bewerkings- en validatie controles of geautomatiseerde berekeningen), functiescheiding en fysieke of logische interne beheersingsmaatregelen, inclusief die voor de bescherming van activa.

A154 Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen ook interne beheersingsmaatregelen omvatten die zijn vastgesteld door het management die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang in verband met toelichtingen die niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen betrekking hebben op informatie die is opgenomen in de financiële overzichten die is verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken.

A155 Ongeacht of interne beheersingsmaatregelen zich binnen de IT-omgeving of in handmatige systemen bevinden, kunnen interne beheersingsmaatregelen verschillende doelstellingen hebben en kunnen ze worden toegepast op verschillende organisatorische en functionele niveaus.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 26)

A156 Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' voor minder complexe entiteiten zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die in grotere entiteiten, maar de formaliteit waarmee ze werken kan variëren. Verder kunnen in minder complexe entiteiten meer interne beheersingsmaatregelen direct door het management worden toegepast.

Voorbeeld

De exclusieve bevoegdheid van het management om klanten krediet te verlenen en significante aankopen goed te keuren kan een effectieve interne beheersingsmaatregel bieden over significante rekeningsaldi en transacties.

A157 Het kan minder praktisch uitvoerbaar zijn om functiescheiding in minder complexe entiteiten met minder medewerkers tot stand te brengen. In een door de eigenaar bestuurd entiteit kan de eigenaar-bestuurder echter mogelijk meer effectief toezicht uitoefenen door directe betrokkenheid dan bij een grotere entiteit, wat de over het algemeen beperktere mogelijkheden voor functiescheiding kan compenseren. Hoewel, zoals ook uitgelegd in Standaard 240, overheersing van het management door een enkel persoon kan een potentiële tekortkoming in de interne beheersing zijn, omdat er een mogelijkheid is voor het management om de interne beheersing te doorbreken.⁴⁰

Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

(Zie Par. 26(a))

⁴⁰ Standaard 240, paragraaf A28.

Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvan is bepaald dat ze een significant risico zijn

(Zie Par. 26(a)(i))

A158 Ongeacht of de accountant van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's te toetsen, kan het verkregen inzicht over de aanpak van het management om in te spelen op deze risico's een basis vormen voor de opzet en de uitvoering van gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's zoals vereist door Standaard 330.⁴¹ Hoewel risico's met betrekking tot significante niet-routinematige of oordeelsvormende aangelegenheden waarschijnlijk vaak minder onderworpen zijn aan routinematige interne beheersingsmaatregelen, is het mogelijk dat het management op een andere manier op dergelijke risico's inspeelt. Dienovereenkomstig kan het inzicht van de accountant of de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd voor significante risico's die voortkomen uit niet-routinematige of oordeelsvormende aangelegenheden omvatten of en hoe het management inspeelt op de risico's. De manieren om op risico's in te spelen kunnen omvatten:

- interne beheersingsmaatregelen, zoals een beoordeling van veronderstellingen door het senior management of deskundigen;
- gedocumenteerde processen voor schattingen;
- goedkeuring door de met governance belaste personen.

Voorbeeld

Indien er sprake is van eenmalige gebeurtenissen, zoals de ontvangst van een kennisgeving van een significante rechtszaak, kan bij het overwegen van de manier waarop de entiteit hierop heeft ingespeeld rekening worden gehouden met aangelegenheden zoals de vragen of de entiteit al dan niet geschikte deskundigen (zoals interne of externe juridisch adviseurs) heeft ingeschakeld, of een inschatting is gemaakt van de mogelijke gevolgen en hoe wordt voorgesteld om de omstandigheden toe te lichten in de financiële overzichten.

A159 Standaard 240⁴² vereist dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (die worden behandeld als significante risico's), en legt verder uit dat het belangrijk is voor de accountant om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om fraude te voorkomen en te detecteren.

Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen

(Zie Par. 26(a)(ii))

A160 Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het beweringenniveau die naar verwachting voor alle controles worden geïdentificeerd, zijn interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen. De manier waarop een entiteit informatie van transactieverwerking opneemt in het grootboek omvat normaal gesproken het gebruik van journaalboekingen, hetzij standaard of niet-standaard, of geautomatiseerd of handmatig. De mate waarin andere interne beheersingsmaatregelen worden geïdentificeerd, kan variëren op basis van de aard van de entiteit en de geplande aanpak van de accountant van verdere controlewerkzaamheden.

Voorbeeld

Bij een controle van een minder complexe entiteit is het informatiesysteem van de entiteit mogelijk niet complex en kan de accountant mogelijk niet van plan zijn om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Verder kan de accountant geen significante risico's of andere risico's op een afwijking van materieel belang hebben geïdentificeerd waarvoor het noodzakelijk is voor de accountant om de opzet van interne beheersingsmaatregelen te evalueren en te bepalen

41 Standaard 330, paragraaf 21.

42 Standaard 240, paragraaf 28 en A33.

dat deze zijn geïmplementeerd. Bij een dergelijke controle kan de accountant bepalen dat er geen andere geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn dan de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot journaalboekingen.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A161 Bij handmatige grootboeksystemen kunnen niet-standaard journaalboekingen mogelijk worden geïdentificeerd door inspectie van grootboeken, dagboeken en ondersteunende documentatie. Wanneer geautomatiseerde procedures worden gebruikt voor het bijhouden van het grootboek en het opstellen van financiële overzichten, is het mogelijk dat dergelijke boekingen alleen in elektronische vorm bestaan waardoor ze gemakkelijker zijn te identificeren door het gebruik van geautomatiseerde technieken.

Voorbeeld

Bij de controle van een minder complexe entiteit kan de accountant mogelijk een totale lijst van alle journaalboekingen in een eenvoudige spreadsheet extraheren. Het is dan mogelijk dat de accountant de journaalboekingen sorteert door verschillende filters toe te passen, zoals valutabedrag, naam van de opsteller of beoordelaar, journaalboekingen die alleen de balans en winst- en verliesrekening ophogen, of om de vermelding aan de hand van de datum waarop de journaalboeking naar het grootboek is geboekt te bekijken om de accountant te helpen bij het opzetten van manieren van inspelen op de geïdentificeerde risico's met betrekking tot journaalposten.

Interne beheersingsmaatregelen waarvoor de accountant van plan is de effectieve werking te toetsen

(Zie Par. 26(a)(iii))

A162 De accountant bepaalt of er risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan waarvoor het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door gegevensgerichte werkzaamheden alleen. Van de accountant wordt vereist, in overeenstemming met Standaard 330,⁴³ om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren die inspelen op dergelijke risico's op een afwijking van materieel belang wanneer gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen op het niveau van beweringen. Als gevolg hiervan moeten, wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen bestaan die inspelen op deze risico's, deze worden geïdentificeerd en geëvalueerd.

A163 In andere gevallen, wanneer de accountant van plan is rekening te houden met de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330, moeten dergelijke interne beheersingsmaatregelen ook worden geïdentificeerd omdat Standaard 330⁴⁴ vereist dat de accountant toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert.

Voorbeelden

De accountant kan van plan zijn om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen:

- met betrekking tot routinematige transactiestromen omdat dergelijke toetsingen effectiever of efficiënter kunnen zijn voor grote hoeveelheden homogene transacties.
- met betrekking tot de volledigheid en nauwkeurigheid van informatie die afkomstig is van de entiteit (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van door het systeem gegenereerde rapporten), om de betrouwbaarheid van die informatie te bepalen, wanneer de accountant van plan is rekening te houden met de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden.

⁴³ Standaard 330, paragraaf 8(b).

⁴⁴ Standaard 330, paragraaf 8(a).

- met betrekking tot doelstellingen op het gebied van de bedrijfsactiviteiten en de naleving van wet- en regelgeving wanneer deze betrekking hebben op gegevens die de accountant evalueert of gebruikt bij het toepassen van controlewerkzaamheden.

A164 De plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen kunnen ook worden beïnvloed door de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. Bijvoorbeeld als tekortkomingen zijn geïdentificeerd met betrekking tot de interne beheersingsomgeving, kan dit de algemene verwachtingen van de accountant met betrekking tot de effectieve werking van directe interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden.

Andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant geschikt acht

(Zie Par. 26(a)(iv))

A165 Andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant kan overwegen die geschikt zijn om de opzet te identificeren en te evalueren en om de implementatie te bepalen, kunnen omvatten:

- interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's die als hoger worden ingeschat in het spectrum van inherent risico maar die niet als significant risico aangemerkt zijn;
- interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het aansluiten van gedetailleerde vastleggingen met het grootboek; of
- aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bij gebruik van een serviceorganisatie.⁴⁵

Identificatie van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving, risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls

(Zie Par. 26(b) en (c))

Bijlage 5 bevat voorbeeldkenmerken van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving en leidraden met betrekking tot die kenmerken, die relevant kunnen zijn bij het identificeren van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Het identificeren van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving

(Zie Par. 26(b))

Waarom de accountant risico's identificeert die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls met betrekking tot geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving

A166 Inzicht in de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en de *general IT controls* die door de entiteit zijn geïmplementeerd om in te spelen op deze risico's, kan van invloed zijn op:

- de beslissing van de accountant over het al dan niet toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;

Voorbeeld

Wanneer *general IT controls* niet effectief zijn opgezet of niet passend zijn geïmplementeerd om in te spelen op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen voorkomen of detecteren niet op een passende manier ongeautoriseerde programmawijzigingen of

⁴⁵ Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*.

ongeautoriseerde toegang tot IT-applicaties), kan dit gevolgen hebben voor de beslissing van de accountant om te steunen op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen de betrokken IT-applicaties.

- de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen;

Voorbeeld

De blijvende effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot informatieverwerking kan afhangen van bepaalde *general IT controls* die ongeautoriseerde programmawijzigingen in de interne beheersingsmaatregel voor IT informatieverwerking voorkomen of detecteren (d.w.z., interne beheersingsmaatregelen inzake programmawijzigingen over de gerelateerde IT-applicatie). In dergelijke omstandigheden kan de verwachte effectieve werking (of het ontbreken daarvan) van de *general IT controls* de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico beïnvloeden (het interne beheersingsrisico kan bijvoorbeeld hoger zijn wanneer wordt verwacht dat dergelijke *general IT controls* niet effectief zijn of als de accountant niet van plan is om de *general IT controls* te toetsen).

- de strategie van de accountant voor het toetsen van informatie afkomstig van de entiteit die wordt gegenereerd door of informatie betreft uit de IT-applicaties van de entiteit;

Voorbeeld

Wanneer informatie afkomstig van de entiteit om te gebruiken als controle-informatie gegenereerd is door IT-applicaties, kan de accountant bepalen om interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot door het systeem gegenereerde rapporten te toetsen, inclusief identificatie en toetsing van de *general IT controls* die inspelen op risico's van on gepaste of ongeautoriseerde programmawijzigingen of directe gegevenswijzigingen in de rapporten.

- de inschatting door de accountant van inherent risico op het niveau van beweringen;

Voorbeeld

Wanneer er significante of uitgebreide programmeringswijzigingen in een IT-applicatie zijn om nieuwe of herziene rapportagevereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te adresseren, kan dit een indicator zijn voor de complexiteit van de nieuwe vereisten en hun effect op de financiële overzichten van de entiteit. Wanneer dergelijke uitgebreide programmering of veranderingen in gegevens voorkomen, is de IT-applicatie waarschijnlijk ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

- de opzet van verdere controlewerkzaamheden.

Voorbeeld

Wanneer er significante of uitgebreide programmeringswijzigingen in een IT-applicatie zijn om nieuwe of herziene rapportagevereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te adresseren, kan dit een indicator zijn voor de complexiteit van de nieuwe vereisten en hun effect op de financiële overzichten van de entiteit. Wanneer dergelijke uitgebreide programmering of veranderingen in gegevens voorkomen, is de IT-applicatie waarschijnlijk ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

A167 Voor de IT-applicaties die relevant zijn voor het informatiesysteem, kan inzicht in de aard en complexiteit van de specifieke IT-processen en *general IT controls* van de entiteit, de accountant helpen bij het bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt voor het nauwkeurig verwerken en handhaven van de integriteit van informatie in het informatiesysteem. Dergelijke IT-applicaties kunnen onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

A168 Bij het identificeren van de IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, moet rekening worden gehouden met interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd omdat dergelijke interne beheersingsmaatregelen het gebruik van IT of het steunen op IT kunnen inhouden. De accountant kan zich concentreren op de vraag of een IT-applicatie geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bevat waarop het management steunt en die de accountant heeft geïdentificeerd, inclusief interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen. De accountant kan ook overwegen hoe informatie wordt opgeslagen en verwerkt in het informatiesysteem met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en of het management steunt op *general IT controls* om de integriteit van die informatie te handhaven.

A169 De door de accountant geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van door het systeem gegenereerde rapporten, in welk geval de IT-applicaties die deze rapporten genereren onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. In andere gevallen is het mogelijk dat de accountant niet van plan is om te steunen op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de door het systeem gegenereerde rapporten en van plan is om direct de invoer en uitvoer van dergelijke rapporten te toetsen, in welk geval de accountant mogelijk niet de gerelateerde IT-applicaties identificeert als onderhevig aan risico's die voortkomen uit IT.

Schaalbaarheid

A170 De mate van inzicht van de accountant in de IT-processen, inclusief de mate waarin de entiteit beschikt over *general IT controls*, zal variëren met de aard en de omstandigheden van de entiteit en haar IT-omgeving, evenals op basis van de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd. Het aantal IT-applicaties dat onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT zal ook variëren op basis van deze factoren.

Voorbeelden

- Een entiteit die commerciële software gebruikt en geen toegang heeft tot de broncode om programmawijzigingen aan te brengen, heeft waarschijnlijk geen proces voor programmawijzigingen, maar kan een proces of procedures hebben om de software te configureren (bijvoorbeeld het rekeningschema, rapportage parameters of drempels). Bovendien kan de entiteit een proces of procedures hebben om toegang tot de applicatie te beheren (bijv. een aangewezen persoon met beheerderstoegang voor de commerciële software). In dergelijke omstandigheden is het onwaarschijnlijk dat de entiteit geformaliseerde *general IT controls* heeft of nodig heeft.
- Een grotere entiteit daarentegen kan in hoge mate op IT steunen en de IT-omgeving kan betrekking hebben op meerdere IT-applicaties en de IT-processen voor het beheer van de IT-omgeving kunnen complex zijn (er bestaat bijvoorbeeld een speciale IT-afdeling die programmawijzigingen ontwikkelt en implementeert en toegangsrechten beheert), inclusief dat de entiteit geformaliseerde *general IT -controls* met betrekking tot de IT-processen heeft geïmplementeerd.
- Wanneer het management niet steunt op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of *general IT controls* om transacties te verwerken of de gegevens bij te houden en de accountant geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of andere interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking (of die afhankelijk zijn van *general IT controls*) heeft geïdentificeerd, kan de accountant van plan zijn om alle informatie die door de entiteit met IT is gegenereerd rechtstreeks te toetsen en kan de accountant mogelijk geen IT-applicaties identificeren die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.
- Wanneer het management steunt op een IT-applicatie om gegevens te verwerken of te onderhouden, de hoeveelheid gegevens significant is en het management steunt op de IT-applicatie om geautomatiseerd interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de accountant ook heeft geïdentificeerd, zal de IT-applicatie waarschijnlijk onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

A171 Wanneer een entiteit een grotere complexiteit in de IT-omgeving heeft, vereist het identificeren van de IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving, het bepalen van de gerelateerde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en het identificeren van *general IT-controls* waarschijnlijk de betrokkenheid van teamleden met gespecialiseerde IT-vaardigheden. Een dergelijke betrokkenheid is waarschijnlijk essentieel en moet mogelijk uitgebreid zijn voor complexe IT-omgevingen.

Identificeren van andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

A172 De andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, omvatten het netwerk, besturingssysteem en databases en, in bepaalde omstandigheden, interfaces tussen IT-applicaties. Andere aspecten van de IT-omgeving worden over het algemeen niet geïdentificeerd wanneer de accountant geen IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Wanneer de accountant IT-applicaties heeft geïdentificeerd die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit IT, worden andere aspecten van de IT-omgeving (bijvoorbeeld database, besturingssysteem, netwerk) waarschijnlijk geïdentificeerd omdat dergelijke aspecten de geïdentificeerde IT-applicaties ondersteunen en daarmee interactie hebben.

Identificeren van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls

(Zie Par. 26(c))

Bijlage 6 bevat overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls.

A173 Bij het identificeren van de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, kan de accountant rekening houden met de aard van de geïdentificeerde IT-applicatie of een ander aspect van de IT-omgeving en de redenen waarom risico's kunnen ontstaan uit het gebruik van IT. Voor sommige geïdentificeerde IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving, kan de accountant van toepassing zijnde risico's identificeren die voortkomen uit het gebruik van IT en die voornamelijk betrekking hebben op niet-geautoriseerde toegang of ongeautoriseerde programmawijzigingen, evenals risico's die verband houden met ongepaste gegevenswijzigingen (bijvoorbeeld het risico op ongepaste wijzigingen in de gegevens door directe databasetoegang of de mogelijkheid om informatie rechtstreeks te manipuleren).

A174 De omvang en aard van de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT variëren afhankelijk van de aard en kenmerken van de geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving. Van toepassing zijnde IT-risico's kunnen ontstaan wanneer de entiteit voor geïdentificeerde aspecten van de IT-omgeving (bijvoorbeeld het uitbesteden van de *hosting* van de IT-omgeving aan een derde of het gebruikmaken van een *shared service center* voor centraal beheer van IT-processen in een groep) externe of interne dienstverleners gebruikt. Van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT kunnen ook worden geïdentificeerd met betrekking tot *cybersecurity*. Het is waarschijnlijker dat er meer risico's zullen voortkomen uit het gebruik van IT wanneer de hoeveelheid of de complexiteit van geautomatiseerde *application controls* hoger is en het management meer steunt op deze interne beheersingsmaatregelen voor de effectieve verwerking van transacties of het effectieve onderhoud van de integriteit van onderliggende informatie.

Evaluëren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersings-maatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten'

(Zie Par. 26(d))

A175 Bij het evalueren van de opzet van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel overweegt de accountant of de interne beheersingsmaatregel, afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, in staat is om effectief afwijkingen van materieel belang te voorkomen of te detecteren en te corrigeren van (d.w.z. de interne beheersingsdoelstelling).

A176 De accountant bepaalt de implementatie van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel door vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel bestaat en dat de entiteit deze toepast. Het heeft weinig zin dat de accountant de implementatie beoordeelt van een interne beheersingsmaatregel die niet effectief is opgezet. Daarom evalueert de accountant de opzet van een interne beheersingsmaatregel eerst. Een niet-adequaat opgezette interne beheersingsmaatregel kan een tekortkoming in de interne beheersing vormen.

A177 Risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen over de opzet en de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen omvatten:

- verzoeken om inlichtingen bij personeel van de entiteit;
- waarneming van de toepassing van specifieke interne beheersingsmaatregelen;
- inspectie van documenten en rapporten.

Verzoek om inlichtingen alleen is echter niet voldoende voor dergelijke doeleinden.

A178 De accountant kan verwachten, op basis van ervaring uit de vorige controle of op basis van de risico-inschattingswerkzaamheden in de huidige verslagperiode, dat het management geen effectieve interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet of geïmplementeerd om in te spelen op een significant risico. In dergelijke gevallen kunnen de werkzaamheden die worden uitgevoerd om het vereiste in paragraaf 26 (d) te adresseren, bestaan uit het vaststellen dat dergelijke interne beheersingsmaatregelen niet effectief zijn opgezet of geïmplementeerd. Als de resultaten van de werkzaamheden aangeven dat interne beheersingsmaatregelen nieuw zijn opgezet of geïmplementeerd, dan moet de accountant de werkzaamheden in paragraaf 26(b)-(d) uitvoeren voor de nieuw opgezette of geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen.

A179 De accountant kan concluderen dat een interne beheersingsmaatregel, die effectief is opgezet en geïmplementeerd, geschikt kan zijn om de effectieve werking te toetsen, zodat de accountant de effectieve werking in overweging kan nemen bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden. Als een interne beheersingsmaatregel echter niet effectief is opgezet of geïmplementeerd, heeft het geen zin om deze te toetsen. Wanneer de accountant van plan is een interne beheersingsmaatregel te toetsen, is de informatie die verkregen is over de mate waarin de interne beheersingsmaatregel inspeelt op risico(s) op een afwijking van materieel belang, een factor voor de risico-inschatting van de accountant van de interne beheersingsmaatregel op het niveau van beweringen.

A180 Het evalueren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' is niet voldoende om hun effectieve werking te toetsen. Voor geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kan de accountant echter van plan zijn om de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen door *general IT controls*, die zorgen voor de consistente werking van een geautomatiseerde controle, te identificeren en te toetsen. Dit in plaats van het direct toetsen van de effectieve werking van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Het verkrijgen van controle-informatie over de implementatie van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een bepaald tijdstip levert geen controle-informatie op over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel op andere tijdstippen tijdens de gecontroleerde periode. Toetsingen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, inclusief toetsingen van indirecte interne beheersingsmaatregelen, zijn verder beschreven in Standaard 330.⁴⁶

A181 Wanneer de accountant niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het verworven inzicht van de accountant nog steeds helpen bij de opzet van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang.

46 Standaard 330, paragraaf 8–11.

Voorbeeld

De resultaten van deze risico-inschattingswerkzaamheden kunnen een basis vormen voor de overweging van de accountant van mogelijke deviaties in een populatie bij het opzetten van steekproeven bij een controle.

Tekortkomingen in interne beheersing binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. 27)

A182 Bij het uitvoeren van de evaluaties van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit,⁴⁷ kan de accountant vaststellen dat bepaalde beleidslijnen van de entiteit in een component niet geschikt zijn voor de aard en omstandigheden van de entiteit. Een dergelijke vaststelling kan een indicator zijn die de accountant helpt bij het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing. Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, kan de accountant het effect van die tekortkomingen in de interne beheersing overwegen bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330.

A183 Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, vereist Standaard 265⁴⁸ van de accountant om te bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen.

De accountant past professionele oordeelsvorming toe om te bepalen of een tekortkoming een significante tekortkoming in de interne beheersing vormt.⁴⁹

Voorbeelden

Omstandigheden die kunnen wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing omvatten aangelegenheden zoals:

- de identificatie van fraude van elke omvang waarbij het senior management betrokken is;
- geïdentificeerde interne processen die inadequaat zijn met betrekking tot de rapportage en communicatie van tekortkomingen die zijn opgemerkt door de interne audit;
- eerder gecommuniceerde tekortkomingen die niet tijdig door het management worden gecorrigeerd;
- het niet inspelen door het management op significante risico's, bijvoorbeeld door geen interne beheersingsmaatregelen te implementeren met betrekking tot significante risico's; en
- de aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

(Zie Par. 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 en 37)

Waarom de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat

A184 Risico's op het niveau van de financiële overzichten kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een tekortschietende interne beheersingsomgeving (hoewel deze risico's ook verband kunnen houden met andere factoren, zoals verslechterende economische omstandigheden.) Zo is het mogelijk dat tekortkomingen, zoals een gebrek aan competentie van het management of een gebrek aan toezicht op het opstellen van de financiële overzichten, een diepgaander effect op de financiële overzichten hebben en een algehele aanpak van de accountant vereisen.

⁴⁷ Paragraaf 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) en 26(d).

⁴⁸ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 8.

⁴⁹ Standaard 265, paragrafen A6–A7 beschrijven indicatoren van significante tekortkomingen en zijn van belang om te bepalen of een tekort, of een combinatie van tekortkomingen, in de interne beheersing vormt een significant tekort.

A185 Informatie die wordt verzameld door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden wordt gebruikt als controle-informatie om de basis voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te verschaffen. De controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen en het bepalen of die interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd in de component 'interne beheersingsactiviteiten', wordt bijvoorbeeld als controle informatie gebruikt om de risico-inschatting te ondersteunen. Dergelijke informatie biedt ook een basis voor de accountant om algehele manieren op te zetten om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, evenals het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, in overeenstemming met Standaard 330.

Identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 28)

A186 De identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang wordt uitgevoerd voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico) en is gebaseerd op de voorlopige overweging van de accountant van afwijkingen die een redelijke mogelijkheid hebben om zowel voor te komen als om van materieel belang te zijn als ze voorkomen.⁵⁰

A187 Het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang vormt ook de basis voor de vaststelling door de accountant van relevante beweringen, die de accountant helpen bij het bepalen van de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

Beweringen

Waarom de accountant beweringen gebruikt

A188 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang gebruikt de accountant beweringen om rekening te houden met de verschillende soorten potentiële afwijkingen die kunnen voorkomen. Beweringen waarvoor de accountant gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd, zijn relevante beweringen.

Het gebruik van beweringen

A189 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan de accountant de categorieën van beweringen gebruiken zoals beschreven in paragraaf A190 (a) - (b) hieronder of kan deze anders weergeven mits alle hieronder beschreven aspecten zijn behandeld. De accountant kan ervoor kiezen om de beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen en daarop betrekking hebbende toelichtingen te combineren met de beweringen over rekeningsaldi en daarop betrekking hebbende toelichtingen.

A190 Beweringen die door de accountant worden gebruikt bij het overwegen van de verschillende soorten potentiële afwijkingen die kunnen voorkomen, kunnen in de volgende categorieën vallen:

- a Beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen en daarop betrekking hebbende toelichtingen tijdens de gecontroleerde periode:
 - i Voorkomen - de vastgelegde of toegelichte transacties en gebeurtenissen hebben inderdaad plaatsgevonden en dergelijke transacties en gebeurtenissen hebben betrekking op de entiteit.
 - ii Volledigheid - alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen.

⁵⁰ Standaard 200, paragraaf A15a.

- iii Nauwkeurigheid - bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn op de juiste wijze vastgelegd en beschreven.
 - iv Afgrenzing - transacties en gebeurtenissen zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd.
 - v Classificatie - transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste rekeningen vastgelegd.
 - vi Presentatie - transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven, en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- b Beweringen over rekeningsaldi en daarop betrekking hebbende toelichtingen aan het einde van de verslagperiode:
- i Bestaan - activa, passiva en eigenvermogensbelangen bestaan.
 - ii Rechten en verplichtingen - de entiteit bezit of heeft zeggenschap over de rechten op activa, en de verplichtingen zijn de verplichtingen voor de entiteit.
 - iii Volledigheid: - alle activa, passiva en eigenvermogensbelangen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn ook opgenomen.
 - iv Nauwkeurigheid, waardering en toerekening - activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn voor de juiste bedragen in de financiële overzichten opgenomen en de daaruit voortvloeiende waarderings- en toerekeningscorrecties zijn juist vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn juist vastgelegd en beschreven.
 - v Classificatie - activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn vastgelegd op de juiste rekeningen.
 - vi Presentatie - activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn op juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A191 De beweringen beschreven in paragraaf A190(a)-(b) hierboven, zo nodig aangepast, kunnen ook worden gebruikt door de accountant bij het overwegen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen in toelichtingen die niet direct verband houden met vastgelegde transactiestromen, gebeurtenissen of rekeningsaldi.

Voorbeeld

Als voorbeeld van een dergelijke toelichting, kan van de entiteit vereist worden door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving om zijn blootstelling aan risico's die voortkomen uit financiële instrumenten te beschrijven, inclusief hoe de risico's ontstaan; de doelstellingen, beleidslijnen en processen voor het beheren van de risico's; en de methoden die worden gebruikt om de risico's te meten.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A192 Bij het maken van beweringen over de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector, in aanvulling op die beweringen die uiteengezet zijn in paragraaf A190 (a) - (b), kan het management vaak beweren dat transacties en gebeurtenissen zijn uitgevoerd in overeenstemming met wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Dergelijke beweringen kunnen binnen de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten vallen.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten

(Zie Par. 28(a) en 30)

Waarom de accountant risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten identificeert en inschat

A193 De accountant identificeert de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten om te bepalen of de risico's een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten en daarom een algehele manier van inspelen vereisen in overeenstemming met Standaard 330.⁵¹

A194 Bovendien kunnen risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten ook individuele beweringen beïnvloeden en het identificeren van deze risico's kan de accountant helpen bij het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de geïdentificeerde risico's.

Het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten

A195 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten betreffen risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en hebben mogelijk invloed op een groot aantal beweringen. Risico's van deze aard zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met specifieke beweringen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (bijv. het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt). Ze vertegenwoordigen eerder omstandigheden die de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen diepgaand kunnen vergroten. De evaluatie door de accountant van de vraag of geïdentificeerde risico's diepgaand verband houden met de financiële overzichten ondersteunt de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. In andere gevallen kan een aantal beweringen ook worden geïdentificeerd als vatbaar voor het risico en kan daarom van invloed zijn op de risico-identificatie en inschatting van de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Voorbeeld

De entiteit wordt geconfronteerd met operationele verliezen en liquiditeitsproblemen en is afhankelijk van financiering die nog niet is veilig gesteld. In een dergelijke omstandigheid kan de accountant bepalen dat de continuïteitsveronderstelling aanleiding geeft tot een risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. In deze situatie moet het stelsel inzake financiële verslaggeving mogelijk worden toegepast met gebruik van een liquidatiebasis, wat waarschijnlijk een diepgaande invloed zal hebben op alle beweringen.

A196 De identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten wordt beïnvloed door het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit, in het bijzonder het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, en:

- het resultaat van de bijbehorende evaluaties vereist op grond van paragrafen 21(b), 22(b), 24(c) en 25(c); en
- eventuele tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 27.

⁵¹ Standaard 330, paragraaf 5.

In het bijzonder kunnen risico's op het niveau van de financiële overzichten voortkomen uit tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving of uit externe gebeurtenissen of omstandigheden zoals verslechterende economische omstandigheden.

A197 Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen met name relevant zijn voor de overweging van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten.

Voorbeeld

De accountant begrijpt uit verzoeken om inlichtingen bij het management dat de financiële overzichten van de entiteit gebruikt worden in besprekingen met kredietverschaffers om verdere financiering veilig te stellen om werkkapitaal te behouden. De accountant kan daarom bepalen dat er een grotere vatbaarheid voor afwijkingen is vanwege frauderisicofactoren die het inherente risico beïnvloeden (d.w.z. de vatbaarheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang vanwege het risico op frauduleuze financiële verslaggeving, zoals te hoge opgave van activa en opbrengsten en te lage opgave van verplichtingen en kosten om ervoor te zorgen dat financiering zal worden verkregen).

A198 Door het inzicht van de accountant, inclusief de bijbehorende evaluaties, van de interne beheersingsomgeving en andere componenten van het systeem van interne beheersing kan twijfel ontstaan over de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen waarop het controleoordeel kan worden gebaseerd of kan reden zijn om de opdracht terug te geven indien dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Voorbeelden

- Als gevolg van de evaluatie van de interne beheersingsomgeving van de entiteit kunnen de twijfels van de accountant over de integriteit van het management van de entiteit zo ernstig zijn dat de accountant tot de conclusie komt dat het risico dat het management in de financiële overzichten een opzettelijke onjuiste voorstelling van zaken geeft dermate groot is dat geen controle kan worden uitgevoerd.
- Als gevolg van het evalueren van het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit, bepaalt de accountant dat significante wijzigingen in de IT-omgeving slecht zijn beheerd met weinig toezicht van het management en de met governance belaste personen. De accountant concludeert dat er significante twijfels zijn over de toestand en betrouwbaarheid van de administratieve vastleggingen van de entiteit. In dergelijke omstandigheden kan de accountant bepalen dat het onwaarschijnlijk is dat voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar zal zijn ter onderbouwing van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten.

A199 Standaard 705⁵² stelt eisen en geeft leidraden bij het bepalen of het nodig is voor de accountant om een oordeel met beperking te geven of een oordeelonthouding af te geven of, indien vereist in sommige gevallen, om de opdracht terug te geven indien dat onder de van toepassing zijnde wet of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A200 Voor entiteiten in de publieke sector kan de identificatie van risico's op het niveau van de financiële overzichten overweging van aangelegenheden omvatten die verband houden met het politieke klimaat, het publieke belang en de programmeerbaarheid.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen
(Zie Par. 28(b))

52 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

Bijlage 2 geeft voorbeelden, in de context van inherente risicofactoren, van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen duiden op een vatbaarheid voor afwijkingen die van materieel belang kunnen zijn.

A201 Risico's op afwijkingen van materieel belang die geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten zijn risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

Relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen
(Zie Par. 29)

Waarom relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen worden bepaald

A202 Bepaling van relevante beweringen en de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen vormen de basis voor de reikwijdte van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem van de entiteit zoals vereist in overeenstemming met paragraaf 25 (a). Dit inzicht kan de accountant verder helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. A86).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A203 De accountant kan geautomatiseerde technieken gebruiken om te helpen bij de identificatie van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

Voorbeelden

- Een volledige populatie van transacties kan worden geanalyseerd met gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om hun aard, bron, grootte en hoeveelheid te begrijpen. Door geautomatiseerde technieken toe te passen, kan de accountant bijvoorbeeld identificeren dat een rekening met een nul-saldo aan het einde van de verslagperiode bestond uit talrijke compenserende transacties en journaalboekingen die plaatsvonden tijdens de verslagperiode, wat aangeeft dat het rekeningsaldo of de transactiestroom significant kan zijn (bijvoorbeeld een salarisrekening). Deze zelfde salarisrekening kan ook onkostenvergoedingen aan het management (en andere werknemers) identificeren, die een significante toelichting kunnen zijn als gevolg van betalingen aan verbonden partijen.
- Door de stromen van een hele populatie van opbrengsttransacties te analyseren, kan de accountant eenvoudiger een significante transactiestroom identificeren die nog niet eerder was geïdentificeerd.

Toelichtingen die significant kunnen zijn

A204 Significante toelichtingen omvatten zowel kwantitatieve als kwalitatieve toelichtingen waarvoor er een of meer relevante beweringen zijn. Voorbeelden van toelichtingen die kwalitatieve aspecten hebben en die mogelijk relevante beweringen hebben en die daarom door de accountant als significant kunnen worden beschouwd, omvatten toelichtingen over:

- liquiditeits- en schuldconvenanten van een entiteit in financiële nood;
- gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot de verantwoording van een bijzondere waardevermindering;
- belangrijkste bronnen van schattingsonzekerheid, inclusief veronderstellingen over de toekomst;
- de aard van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving en andere relevante toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waar bijvoorbeeld nieuwe vereisten inzake financiële verslaggeving naar verwachting een significante invloed op de financiële positie en de financiële prestaties van de entiteit zullen hebben;
- op aandelen gebaseerde betalingsregelingen, inclusief informatie over hoe alle opgenomen bedragen werden bepaald, en andere relevante toelichtingen;

- verbonden partijen en transacties met verbonden partijen;
- gevoeligheidsanalyse, inclusief de effecten van veranderingen in veronderstellingen die in de waarderingsmethoden van de entiteit gebruikt worden met de bedoeling om gebruikers in staat te stellen de onderliggende waarderingsonzekerheid van een vastgelegd of toegelicht bedrag te begrijpen.

Inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

Inschatting van het inherente risico

(Zie Par. 31-33)

Inschatting van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking

(Zie Par. 31)

Waarom de accountant de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking inschat

A205 De accountant beoordeelt de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van afwijkingen voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. De significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de mogelijke afwijking waar de afwijking zou voorkomen, bepaalt waar op het spectrum van het inherente risico het geïdentificeerde risico wordt ingeschat, hetgeen de opzet van verdere controlewerkzaamheden van de accountant om in te spelen op risico's aangeeft.

A206 Het inschatten van het inherente risico op geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang helpt de accountant ook bij het bepalen van significante risico's. De accountant bepaalt significante risico's omdat specifieke manieren van inspelen op significante risico's vereist zijn in overeenstemming met Standaard 330 en andere Standaarden.

A207 Inherente risicofactoren beïnvloeden de inschatting van de accountant van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van afwijking voor de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Hoe groter de mate waarin een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting gevoelig is voor een afwijking van materieel belang, hoe hoger de inherente risico-inschatting waarschijnlijk is. Overwegen van de mate waarin inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, helpt de accountant bij een passende inschatting van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en op een nauwkeurigere manier van inspelen op een dergelijk risico.

Spectrum van inherent risico

A208 Bij het inschatten van het inherente risico past de accountant professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking.

A209 Het ingeschatte inherente risico met betrekking tot een bepaald risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen betekent een oordeelsvorming binnen een interval van lager naar hoger in het spectrum van inherent risico. De oordeelsvorming over waar in het interval het inherente risico wordt ingeschat, kan variëren op basis van de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en houdt rekening met de geschatte waarschijnlijkheid en orde van grootte van de afwijkingen en inherente risicofactoren.

A210 Bij het overwegen van de waarschijnlijkheid van een afwijking, overweegt de accountant de mogelijkheid dat er een afwijking kan voorkomen, rekening houdend met de inherente risicofactoren.

A211 Bij het overwegen van de orde van grootte van een afwijking beschouwt de accountant de kwalitatieve en kwantitatieve aspecten van de mogelijke afwijking (d.w.z. afwijkingen in beweringen over

transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen kunnen als van materieel belang worden beoordeeld vanwege de omvang, aard of omstandigheden).

- A212 De accountant gebruikt de significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een mogelijke afwijking bij het bepalen waar op het spectrum van inherent risico (d.w.z. het interval) het inherente risico is ingeschat. Hoe hoger de combinatie van waarschijnlijkheid en orde van grootte, hoe hoger de inschatting van inherent risico; hoe lager de combinatie van waarschijnlijkheid en orde van grootte, hoe lager de inschatting van inherent risico.
- A213 Voor een risico dat als hoger wordt ingeschat in het spectrum van inherent risico, betekent dit niet dat zowel orde van grootte als waarschijnlijkheid als hoog moeten worden ingeschat. Het is eerder het kruispunt van de grootte en waarschijnlijkheid van de afwijking van materieel belang in het spectrum van inherent risico dat zal bepalen of het ingeschatte inherente risico hoger of lager is in het spectrum van inherent risico. Een hogere inherente risico-inschatting kan ook voortkomen uit verschillende combinaties van waarschijnlijkheid en orde van grootte. Een hogere inherente risico-inschatting zou bijvoorbeeld kunnen resulteren uit een lagere waarschijnlijkheid maar een zeer hoge orde van grootte.
- A214 Om geschikte strategieën te ontwikkelen om te reageren op risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant risico's op een afwijking van materieel belang aanduiden binnen categorieën in het spectrum van inherent risico, op basis van hun inschatting van inherent risico. Deze categorieën kunnen op verschillende manieren worden beschreven. Ongeacht de gebruikte methode van categorisatie, is de inschatting door de accountant van inherent risico passend wanneer de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden om de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te behandelen, adequaat inspelen op de inschatting van inherent risico en de redenen voor die inschatting.

Risico's met een diepgaande invloed op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

(Zie Par. 31(b))

- A215 Bij het inschatten van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, kan de accountant concluderen dat sommige risico's op een afwijking van materieel belang meer diepgaand verband houden met de financiële overzichten als geheel en mogelijk van invloed zijn op een groot aantal beweringen, in welk geval de accountant de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten bijwerkt.
- A216 In omstandigheden waarin risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd als risico's op het niveau van de financiële overzichten vanwege hun diepgaande invloed op een aantal beweringen en die tevens identificeerbaar zijn met specifieke beweringen, is van de accountant vereist om rekening te houden met die risico's bij het inschatten van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A217 Bij het uitoefenen van professionele oordeelsvorming over de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang, kunnen accountants in de publieke sector rekening houden met de complexiteit van wet- en regelgeving en andere voorschriften, en met de risico's op niet-naleving van autoriteiten.

Significante risico's

(Zie Par. 32)

Waarom significante risico's worden bepaald en de implicaties voor de controle

A218 De bepaling van significante risico's stelt de accountant in staat om meer aandacht te besteden aan die risico's die zich aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico bevinden door de uitvoering van bepaalde vereiste manieren van inspelen, waaronder:

- Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, moeten worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(a)(i), met een vereiste om te evalueren of de interne beheersingsmaatregel effectief is opgezet en geïmplementeerd in overeenstemming met paragraaf 26(d).
- Standaard 330 vereist dat interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, worden getoetst in de huidige verslagperiode (wanneer de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen) en om gegevensgerichte werkzaamheden te plannen en uit te voeren die specifiek inspelen op het geïdentificeerde significante risico.⁵³
- Standaard 330 vereist dat de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naar mate de risico-inschatting van de accountant hoger is.⁵⁴
- Standaard 260 vereist communicatie met de met governance belaste personen over de significante risico's geïdentificeerd door de accountant.⁵⁵
- Standaard 701 vereist dat de accountant bij het bepalen van significante risico's rekening houdt met die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen, hetgeen aangelegenheden zijn die kernpunten van controle kunnen zijn.⁵⁶
- Tijdige beoordeling van controledocumentatie door de opdrachtpartner in de geschikte fasen tijdens de controle maakt het mogelijk dat significante aangelegenheden, waaronder significante risico's, tijdig kunnen worden opgelost tot tevredenheid van de opdrachtpartner op of vóór de datum van de controleverklaring.⁵⁷
- Standaard 600 vereist van de groepsaccountant om de geschiktheid te evalueren van de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden voor gebieden met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep, of significante risico's, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te voeren controlewerkzaamheden bepaalt.⁵⁸

Bepaling van significante risico's

A219 Bij het bepalen van significante risico's kan de accountant eerst die ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang identificeren die hoger zijn ingeschat op het spectrum van inherent risico om de basis te vormen voor het overwegen welke risico's dicht bij de bovengrens kunnen liggen. Dit zal verschillen van entiteit tot entiteit, en zal niet noodzakelijk hetzelfde zijn voor een entiteit van verslagperiode op verslagperiode. Het kan afhankelijk zijn van de aard en omstandigheden van de entiteit waarvoor het risico ingeschat wordt.

A220 De bepaling van welke van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico ligt, en daarom significante risico's zijn, is een kwestie van professionele oordeelsvorming, tenzij het risico moet worden behandeld als een significant risico in overeenstemming met de vereisten van een andere Standaard. Standaard 240 biedt verdere

⁵³ Standaard 330, paragraaf 15 en 21.

⁵⁴ Standaard 330, paragraaf 7(b).

⁵⁵ Standaard 260, paragraaf 15.

⁵⁶ Standaard 701, *Communicatie van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 9.

⁵⁷ Standaard 220, paragraaf 32 en A87, A88 en A89.

⁵⁸ Standaard 600, paragraaf 42

vereisten en leidraden met betrekking tot de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.⁵⁹

Voorbeeld

- Gewoonlijk wordt contant geld bij een supermarkt als een grote waarschijnlijkheid op mogelijke afwijkingen bepaald (vanwege het risico dat geld wordt verduisterd), maar de orde van grootte is meestal erg laag (vanwege de lage niveaus van fysiek contant geld verwerkt in de winkels). De combinatie van deze twee factoren op het spectrum van inherent risico zou er waarschijnlijk niet toe leiden om het bestaan van contant geld als een significant risico te bepalen.
- Een entiteit is in onderhandeling om een bedrijfssegment te verkopen. De accountant overweegt het effect op bijzondere waardevermindering van goodwill, en kan bepalen dat er een grotere waarschijnlijkheid is op mogelijke afwijking en een grotere omvang als gevolg van de impact van inherente risicofactoren van subjectiviteit, onzekerheid en vatbaarheid voor tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren. Dit kan ertoe leiden dat een bijzondere waardevermindering van goodwill als een significant risico wordt aangemerkt.

A221 De accountant houdt bij de inschatting ook rekening met de relatieve effecten van inherente risicofactoren bij het inschatten van inherent risico. Hoe lager het effect van inherente risicofactoren, hoe lager het ingeschatte risico waarschijnlijk zal zijn. Risico's op een afwijking van materieel belang kunnen zijn ingeschat als een hoger inherent risico en daarom mogelijk als een significant risico worden beschouwd, als gevolg van de volgende aangelegenheden:

- transacties waarvoor meerdere aanvaardbare wijzen van administratieve verwerking bestaan, zodat sprake is van subjectiviteit;
- schattingen met een hoge schattingsonzekerheid of complexe modellen;
- complexiteit in gegevensverzameling en -verwerking ter ondersteuning van rekeningsaldi;
- rekeningsaldi of kwantitatieve toelichtingen met complexe berekeningen;
- verslaggevingsprincipes die mogelijk op verschillende manieren worden geïnterpreteerd;
- wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit die veranderingen in de administratieve verwerking met zich meebrengen, bijvoorbeeld fusies en overnames.

Risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

(Zie Par. 33)

Waarom risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen, moeten worden geïdentificeerd

A222 Vanwege de aard van een risico op een afwijking van materieel belang en de interne beheersingsactiviteiten die inspelen op dat risico, is in sommige omstandigheden het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen de enige manier om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dienovereenkomstig is er een vereiste voor de accountant om dergelijke risico's te identificeren vanwege de implicaties voor de opzet en de uitvoering van verdere controle-werkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A223 Paragraaf 26(a)(iii) vereist ook de identificatie van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen omdat van de accountant wordt vereist, in overeenstemming met

⁵⁹ Standaard 240, paragraaf 26–28.

Standaard 330⁶⁰, om dergelijke toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren.

Bepalen van risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie bieden

A224 Waar routinematige zakelijke transacties worden onderworpen aan hoog geautomatiseerde verwerking met weinig of geen handmatige interventie, is het niet altijd mogelijk om alleen gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het risico. Dit kan het geval zijn in omstandigheden waarin een significante hoeveelheid informatie van een entiteit alleen in elektronische vorm is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals in een informatiesysteem dat een hoge mate van integratie in al de IT-applicaties bevat. In dergelijke gevallen:

- is controle-informatie mogelijk alleen beschikbaar in elektronische vorm en is de toereikendheid en geschiktheid ervan gewoonlijk afhankelijk van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid ervan;
- is de mogelijkheid dat onjuiste informatie tot stand wordt gebracht of gewijzigd zonder dat de fout wordt gedetecteerd mogelijk groter als geschikte interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Voorbeeld

Het is doorgaans niet mogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot opbrengsten voor een telecommunicatie-entiteit alleen op basis van gegevensgerichte werkzaamheden. Dit komt omdat de informatie van oproep- of gegevensactiviteit niet bestaat in een vorm die waarneembaar is. In plaats daarvan wordt het toetsen van substantiële interne beheersingsmaatregelen meestal uitgevoerd om te bepalen dat de oorsprong en voltooiing van oproepen en gegevensactiviteit correct wordt vastgelegd (bijv. minuten van een oproep of volume van een download) en correct vastgelegd in het factureringssysteem van de entiteit.

A225 Standaard 540 biedt verdere leidraden met betrekking tot schattingen van risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie bieden.⁶¹ In relatie tot schattingen is dit mogelijk niet beperkt tot geautomatiseerde verwerking, maar kan dit ook van toepassing zijn op complexe modellen.

Inschatting van het interne beheersingsrisico

(Zie Par. 34)

A226 De plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen zijn gebaseerd op de verwachting dat interne beheersingsmaatregelen effectief werken en dit zal de basis vormen voor de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico. De aanvankelijke verwachting van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is gebaseerd op de evaluatie van de accountant van de opzet en het vaststellen van de implementatie van de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'. Zodra de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst in overeenstemming met Standaard 330 zal de accountant de aanvankelijke verwachting over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen kunnen bevestigen. Als de interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken zoals verwacht, dan moet de accountant de controle van het interne beheersingsrisico herzien in overeenstemming met paragraaf 37.

A227 De inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico kan op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van de voorkeurscontroletechnieken of -methodologieën, en kan op verschillende manieren worden uitgedrukt.

A228 Als de accountant van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het nodig zijn om een combinatie van interne beheersingsmaatregelen te toetsen om de

⁶⁰ Standaard 330, paragraaf 8.

⁶¹ Standaard 540, paragraaf A87-A89.

verwachting van de accountant dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken te bevestigen. De accountant kan van plan zijn om zowel directe als indirecte interne beheersingsmaatregelen te toetsen, met inbegrip van general IT-controls, en, zo ja, bij de inschatting van het interne beheersingsrisico rekening te houden met het gecombineerde verwachte effect van de interne beheersingsmaatregelen. Naar de mate waarin de te toetsen interne beheersingsmaatregel niet volledig inspeelt op het ingeschatte inherente risico, zal de accountant de implicaties bepalen voor de opzet van verdere controlewerkzaamheden om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

A229 Wanneer de accountant van plan is om de effectieve werking van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te toetsen, kan de accountant ook van plan zijn om de effectieve werking van de relevante general IT-controls die de voortdurende werking van die geautomatiseerde controle ondersteunen, te toetsen om in te spelen op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en een basis vormen voor de verwachting van de accountant dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel effectief werkte gedurende de verslagperiode. Wanneer de accountant verwacht dat gerelateerde general IT-controls niet effectief zijn, kan deze bepaling van invloed zijn op de inschatting van de accountant van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen en moeten de verdere controlewerkzaamheden van de accountant mogelijk gegevensgerichte werkzaamheden omvatten om in te spelen op de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Verdere leidraden over de werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren in deze omstandigheden zijn vermeld in Standaard 330.⁶²

Evalueren van de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden
(Zie Par. 35)

Waarom de accountant de controle-informatie evalueert op basis van de risico-inschattingswerkzaamheden

A230 Controle-informatie verkregen bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden vormt de basis voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Dit vormt de basis voor de opzet van de accountant van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 330. Dienovereenkomstig vormt de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een basis voor de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en beweringen.

De evaluatie van de controle-informatie

A231 Controle-informatie uit risico-inschattingswerkzaamheden omvat zowel informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt en alle informatie die dergelijke beweringen tegenpreekt.⁶³

Een professioneel-kritische instelling

A232 Bij het evalueren van de controle-informatie uit de risico-inschattingswerkzaamheden overweegt de accountant of voldoende inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit is verkregen om de risico's op een afwijking van materieel belang te kunnen identificeren, evenals of er enige informatie is die tegenstrijdig is en die kan duiden op een risico op een afwijking van materieel belang.

Transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die niet significant zijn, maar wel van materieel belang

(Zie Par. 36)

⁶² Standaard 330, paragraaf A29-A30.

⁶³ Standaard 500, paragraaf A1.

A233 Zoals uitgelegd in Standaard 320, worden⁶⁴ materialiteit en controlerisico in overweging genomen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. De bepaling van de materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de financiële informatiebehoeften van gebruikers van de financiële overzichten.⁶⁵ Voor de doelstelling van deze Standaard en paragraaf 18 van Standaard 330, zijn transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen van materieel belang als het weglaten, onjuist weergeven of verhullen van informatie daarover naar verwachting redelijkerwijs de economische beslissingen van gebruikers zou kunnen beïnvloeden gebaseerd op de financiële overzichten als geheel.

A234 Er kunnen transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn die van materieel belang zijn maar die niet zijn vastgesteld als significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (d.w.z. er zijn geen relevante beweringen geïdentificeerd).

Voorbeeld

De entiteit kan een toelichting hebben over de beloning van bestuurders waarvoor de accountant geen risico op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd. De accountant kan echter bepalen dat deze toelichting van materieel belang is op basis van de overwegingen in paragraaf A233.

A235 Controlewerkzaamheden om transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen te behandelen die van materieel belang zijn, maar waarvan niet is vastgesteld dat ze significant zijn, worden behandeld in Standaard 330.⁶⁶ Wanneer een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting wordt geacht significant te zijn zoals vereist door paragraaf 29, is de transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting ook een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting van materieel belang voor de doeleinden van paragraaf 18 van Standaard 330.

Herziening van de risico-inschatting

(Zie Par. 37)

A236 Tijdens de controle kan nieuwe of andere informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd.

Voorbeeld

De risico-inschatting van de entiteit kan gebaseerd zijn op een verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werken. Bij het uitvoeren van toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen kan de accountant controle-informatie verkrijgen dat deze op de relevante tijdstippen tijdens de controle niet effectief werkten. Evenzo bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden kan de accountant afwijkingen in bedragen of frequenties detecteren die groter zijn dan consistent is met de risico-inschattingen van de accountant. In dergelijke omstandigheden kan de risico-inschatting niet de juiste omstandigheden van de entiteit weerspiegelen en kunnen de verdere geplande controlewerkzaamheden mogelijk niet effectief zijn bij het detecteren van afwijkingen van materieel belang. Paragrafen 16 en 17 van Standaard 330 bieden verdere leidraden voor het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

Documentatie

(Zie Par. 38)

A237 Voor doorlopende controles kan bepaalde documentatie worden overgedragen, zo nodig bijgewerkt om veranderingen in de activiteiten of processen van de entiteit te weerspiegelen.

A238 Standaard 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaard manier is waarop de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de accountant is gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische

64 Standaard 320, paragraaf A1.

65 Standaard 320, lid 4.

66 Standaard 330, paragraaf 18.

instelling van de accountant.⁶⁷ Bijvoorbeeld wanneer de controle-informatie verkregen uit risico-inschattingswerkzaamheden informatie omvat die zowel beweringen van het management bevestigt als tegensprekt, kan de documentatie omvatten hoe de accountant evalueerde dat informatie inclusief de professionele oordeelsvorming bij het evalueren of de controle-informatie een geschikte basis biedt voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant. Voorbeelden van andere vereisten in deze Standaard waarvoor documentatie informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de accountant zijn onder andere:

- paragraaf 13, die van de accountant vereist dat de accountant risico-inschattingswerkzaamheden opzet en uitvoert op een manier die niet geen tendentie vertoont naar het verkrijgen van controle-informatie die alleen het bestaan van risico's kan bevestigen of juist om controle-informatie uit te sluiten die mogelijk het bestaan van risico's tegensprekt;
- paragraaf 17, die een bespreking vereist onder de kernleden van het opdrachtteam van de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang;
- paragraaf 19 (b) en 20, die van de accountant vereisen dat de accountant inzicht heeft in de redenen voor eventuele wijzigingen in de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit en om te evalueren of de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit geschikt en consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- paragrafen 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) en 27, die vereisen dat de accountant evalueert, op basis van de vereiste verkregen inzichten, of de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit passend zijn bij de omstandigheden van de entiteit, gezien de aard en complexiteit van de entiteit en om te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd;
- paragraaf 35, die vereist dat de accountant rekening houdt met alle controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden, hetzij bevestigend of in tegenspraak met beweringen van management en om te evalueren of de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een passende basis biedt voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
- paragraaf 36, die vereist dat de accountant, indien van toepassing, evalueert of bepaling van de accountant dat er geen risico's zijn op een afwijking van materieel belang zijn voor een materiële transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting passend blijft.

Schaalbaarheid

A239 De accountant bepaalt met behulp van professionele oordeelsvorming de manier waarop de vereisten van paragraaf 38 zijn gedocumenteerd.

A240 Meer gedetailleerde documentatie, die voldoende is om een ervaren accountant, die geen eerdere ervaring heeft met de controle in staat te stellen om inzicht te krijgen in de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan nodig zijn om de beweegredenen voor moeilijke oordeelsvormingen te ondersteunen.

A241 Voor de interne beheersingsmaatregelen van minder complexe entiteiten kan de vorm en omvang van documentatie eenvoudig en relatief kort zijn. De vorm en omvang van de documentatie van de accountant wordt beïnvloed door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en het systeem van interne beheersing, beschikbaarheid van informatie van de entiteit en de controlemethodologie en -technologie die tijdens de controle is gebruikt. Het is niet nodig om het geheel van het inzicht van de accountant in de entiteit en aangelegenheden die daarmee verband houden te documenteren. Kernelementen⁶⁸ van inzicht die door de accountant zijn gedocumenteerd, kunnen diegenen omvatten waarop de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang heeft

67 Standaard 230, paragraaf A7.

68 Standaard 230, paragraaf 8.

gebaseerd. De accountant is echter niet verplicht elke inherente risicofactor waarmee rekening is gehouden bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te documenteren.

Voorbeeld

Bij controles van minder complexe entiteiten kan controledocumentatie van de accountant worden opgenomen in zijn documentatie van de algemene strategie en het controleplan.⁶⁹ Evenzo kunnen bijvoorbeeld de resultaten van de risico inschatting van de accountant afzonderlijk worden gedocumenteerd, of kunnen deze worden gedocumenteerd als onderdeel van de documentatie van verdere controlewerkzaamheden van de accountant.⁷⁰

69 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7, 9 en A11.

70 Standaard 330, paragraaf 28.

Bijlage 1: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel

(Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65, A66 en A67))

Deze bijlage legt de doelstellingen en reikwijdte van het bedrijfsmodel van de entiteit uit en geeft voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit die kunnen worden opgenomen in het bedrijfsmodel. Het inzicht van de accountant in het bedrijfsmodel van de entiteit en hoe dit wordt beïnvloed door de bedrijfsstrategie en bedrijfsdoelstellingen, kan de accountant helpen bij het identificeren van bedrijfsrisico's die invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Bovendien kan dit de accountant helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang.

Doelstellingen en reikwijdte van het bedrijfsmodel van een entiteit

- 1 Het bedrijfsmodel van een entiteit beschrijft hoe een entiteit bijvoorbeeld de organisatiestructuur, activiteiten of reikwijdte van activiteiten, productlijnen (inclusief concurrenten en klanten daarvan), processen, groeimogelijkheden, globalisering, wettelijke vereisten en technologieën overweegt. Het bedrijfsmodel van de entiteit beschrijft hoe de entiteit financiële of bredere waarde creëert, behoudt en opbrengt voor de belanghebbenden.
- 2 Strategieën zijn de benaderingen waarmee het management plannen heeft om de doelstellingen van de entiteit te bereiken, inclusief hoe de entiteit van plan is om in te spelen op de risico's en kansen waarmee zij wordt geconfronteerd. De strategieën van een entiteit worden in de loop van de tijd door het management gewijzigd om te reageren op wijzigingen in haar doelstellingen en in de interne en externe omstandigheden waarin de entiteit actief is.
- 3 Een beschrijving van een bedrijfsmodel omvat doorgaans:
 - de reikwijdte van de activiteiten van de entiteit, en waarom zij deze onderneemt;
 - de structuur en schaal van de activiteiten van de entiteit;
 - de markten of geografische of demografische gebieden en delen van de waardeketen, waarin het werkt, hoe het omgaat met die markten of gebieden (hoofdproducten, klantsegmenten en distributiemethoden), en de basis waarop het concurreert;
 - de bedrijfs- of operationele processen van de entiteit (bijvoorbeeld investeringen, financiering en operationele processen) die worden ingezet bij de uitvoering van de activiteiten, gericht op die delen van de bedrijfsprocessen die belangrijk zijn bij het creëren, behouden of vastleggen van waarde;
 - de middelen (bijvoorbeeld financiële, menselijke, intellectuele, milieu en technologische) en andere factoren en relaties (bijvoorbeeld klanten, concurrenten, leveranciers en werknemers) die noodzakelijk of belangrijk zijn voor het succes ervan;
 - hoe het bedrijfsmodel van de entiteit het gebruik van IT integreert in de interacties met klanten, leveranciers, kredietverschaffers en andere belanghebbenden via IT-interfaces en andere technologieën.
- 4 Een bedrijfsrisico kan een onmiddellijk gevolg hebben voor het risico op een afwijking van materieel belang voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen op het niveau van beweringen of het niveau van de financiële overzichten. Bijvoorbeeld het bedrijfsrisico dat voortkomt uit een significante daling van de marktwaarde van onroerend goed kan het risico op een afwijking van materieel belang die verband houdt met de bewering van de waardering voor een kredietverstrekker van leningen op middellange termijn met vastgoed als onderpand verhogen. Hetzelfde risico, met name in combinatie met een ernstige economische neergang die tegelijkertijd het onderliggende risico op levenslange kredietverliezen op de leningen verhoogt, kan echter ook gevolgen op langere termijn hebben. De resulterende netto blootstelling aan kredietverliezen kan gereide twijfel doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven. Als dit zo is, zou dit implicaties kunnen hebben voor de conclusie van het management en van de accountant met betrekking tot de geschiktheid van het

gebruik van de continuïteitsveronderstelling van de entiteit en de bepaling of er een materiële onzekerheid bestaat. Of een bedrijfsrisico kan leiden tot een risico op een afwijking van materieel belang wordt daarom overwogen in het licht van de omstandigheden van de entiteit. Voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang worden vermeld in bijlage 2.

Activiteiten van de entiteit

- 1 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit (opgenomen in het bedrijfsmodel van de entiteit) omvatten:
 - a Bedrijfsactiviteiten zoals:
 - aard van opbrengstenbronnen, producten of diensten en markten, inclusief betrokkenheid bij elektronische handel zoals verkoop- en marketingactiviteiten via internet;
 - de uitoefening van activiteiten (bijvoorbeeld productiefasen en -methoden of activiteiten blootgesteld aan milieurisico's);
 - samenwerkingsverbanden, joint ventures en uitbesteding van activiteiten;
 - geografische spreiding en sectorsegmentatie;
 - locatie van productiefaciliteiten, magazijnen en kantoren, en locatie en hoeveelheden van voorraden;
 - belangrijkste klanten en belangrijke leveranciers van goederen en diensten, arbeidsovereenkomsten (inclusief het bestaan van cao's, pensioenrechten en andere vergoedingen na uitdiensttreding, aandelenoptie- of bonusregelingen en overheidsvoorschriften met betrekking tot arbeidsaangelegenheden);
 - activiteiten en kosten in verband met onderzoek en ontwikkeling;
 - transacties met verbonden partijen.
 - b Investerings- en investeringsactiviteiten zoals:
 - geplande of recent uitgevoerde overnames of desinvesteringen;
 - investeringen in en verkoop van effecten en leningen;
 - kapitaalinvesteringen;
 - investeringen in niet-geconsolideerde entiteiten, inclusief deelnemingen zonder zeggenschap, joint ventures en voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten.
 - c Financiering en financieringsactiviteiten zoals:
 - eigendomsstructuur van belangrijke dochterondernemingen en verbonden entiteiten, inclusief geconsolideerde en niet-geconsolideerde structuren;
 - structuur van de schulden en bijbehorende voorwaarden, inclusief niet in de balans opgenomen financierings- en leaseovereenkomsten;
 - uiteindelijk gerechtigden (bijvoorbeeld lokale, buitenlandse, zakelijke reputatie en ervaring) en verbonden partijen;
 - gebruik van afgeleide financiële instrumenten.

Aard van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten

- 1 Een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (ook wel *special purpose entity* of *special-purpose vehicle* genoemd) is een entiteit die doorgaans voor een beperkt en duidelijk omschreven doel wordt opgericht, zoals het aangaan van een leaseovereenkomst of een securitisatie van financiële activa, of om onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten uit te voeren. Zij kan de vorm aannemen van een vennootschap, een trust, een maatschap of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid. Vaak is het zo dat de entiteit namens welke de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit tot stand is gebracht activa transfereert naar deze laatste (bijvoorbeeld als onderdeel van een transactie waarbij financiële activa van de balans worden gehaald), het recht verkrijgt om de activa van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit te gebruiken, of diensten uitvoert voor de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit, terwijl andere partijen mogelijk financiering verschaffen aan de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit. Zoals

Standaard 550 aangeeft, kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in bepaalde omstandigheden een verbonden partij van de entiteit zijn.⁷¹

- 2 Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde voorwaarden die geacht worden te bepalen wanneer sprake is van zeggenschap, of omstandigheden waaronder moet worden overwogen om de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in de consolidatiekring op te nemen. De interpretatie van de door dergelijke stelsels gestelde vereisten vergt vaak een gedetailleerde kennis van de relevante overeenkomsten waarbij de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit is betrokken.

71 Standaard 550, paragraaf A7.

Bijlage 2: Inzicht verwerven in inherente risicofactoren

Zie Par. 12(f), 19(c), A7, A8, A85, A86, A87, A88 en A89)

Deze bijlage geeft nadere uitleg over de inherente risicofactoren, evenals aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in en toepassen van de inherente risicofactoren bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

De inherente risicofactoren

- 1 Inherente risicofactoren zijn kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten en voordat er rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren⁷² voor zover deze het inherente risico beïnvloeden. Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit, in overeenstemming met paragraaf 19(a)-(b), verwerft de accountant ook inzicht in de manier waarop inherente risicofactoren van invloed zijn op de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen bij het opstellen van de financiële overzichten.
- 2 Inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie vereist door het van toepassing stelsel inzake financiële verslaggeving (in deze paragraaf aangeduid als 'vereiste informatie') omvatten:
 - **Complexiteit** - komt voort uit de aard van de informatie of de manier waarop de vereiste informatie wordt opgesteld, inclusief wanneer dergelijke opstellingsprocessen inherent moeilijker toe te passen zijn. Er kan bijvoorbeeld complexiteit ontstaan:
 - bij het berekenen van voorzieningen voor leverancierskorting omdat het nodig kan zijn om rekening te houden met verschillende commerciële voorwaarden bij veel verschillende leveranciers of veel onderling verbonden commerciële voorwaarden die allemaal relevant zijn voor de berekening van de verschuldigde kortingen; of
 - wanneer er veel potentiële gegevensbronnen zijn met verschillende kenmerken gebruikt bij het maken van een schatting, de verwerking van die gegevens betrekking heeft op veel met elkaar verbonden stappen en de gegevens daarom inherent moeilijker te identificeren, vast te leggen, toegang te krijgen, te begrijpen of te verwerken zijn.
 - **Subjectiviteit** - komt voort uit inherente beperkingen in de mogelijkheid om vereiste informatie op een objectieve manier op te stellen, vanwege beperkingen in de beschikbaarheid van kennis of informatie, zodanig dat het management mogelijk een keuze of een subjectieve oordeelsvorming moet maken over de juiste benadering om de resulterende informatie op te nemen in de financiële overzichten. Vanwege verschillende benaderingen bij het opstellen van de vereiste informatie, zouden verschillende uitkomsten kunnen voortkomen uit de juiste toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Naarmate beperkingen in kennis of gegevens toenemen, neemt de subjectiviteit in de oordeelsvormingen gemaakt door redelijk bekwaame en onafhankelijke personen en de diversiteit in mogelijke uitkomsten van die oordeelsvormingen ook toe.
 - **Wijzigingen** – Resulteren uit gebeurtenissen of omstandigheden die in de loop van de tijd van invloed zijn op de activiteiten van de entiteit of de economische, administratieve, regelgevende, sectorspecifieke of andere aspecten van haar omgeving waarin zij actief is, wanneer de effecten van die gebeurtenissen of omstandigheden worden weerspiegeld in de vereiste informatie.

⁷² Standaard 240, paragraaf A24, A25, A26 en A27.

Dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kunnen zich voordoen tijdens of tussen de financiële verslagperiodes in. Wijzigingen kunnen bijvoorbeeld het gevolg zijn van ontwikkelingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of in de entiteit en haar bedrijfsmodel, of in haar omgeving waarin de entiteit actief is. Een dergelijke wijziging kan de veronderstellingen en oordeelsvormingen van het management beïnvloeden, inclusief als deze betrekking hebben op de selectie van het management van grondslagen voor financiële verslaggeving of hoe schattingen worden gemaakt of toelichtingen daarop worden bepaald.

- *Onzekerheid* - treedt op wanneer de vereiste informatie niet alleen kan worden opgesteld op basis van voldoende precieze en uitgebreide gegevens die verifieerbaar zijn door directe waarneming. In deze omstandigheden kan een aanpak nodig zijn die de beschikbare kennis toepast om de informatie op te stellen met behulp van voldoende precieze en uitgebreide waarneembare gegevens, voor zover beschikbaar, en redelijke veronderstellingen ondersteund door de meest geschikte beschikbare gegevens, wanneer dit niet het geval is. Beperkingen op de beschikbaarheid van kennis of gegevens die niet binnen de invloed van het management vallen (onderhevig aan kostenbeperkingen waar van toepassing) zijn bronnen van onzekerheid en hun effect op het opstellen van de vereiste informatie kan niet worden weggenomen. Schattingsonzekerheid ontstaat bijvoorbeeld wanneer het vereiste geldbedrag niet met precisie kan worden bepaald en de uitkomst van de schatting niet bekend is vóór de datum dat de financiële overzichten zijn voltooid.
 - *Vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze inherent risico beïnvloeden* —vatbaarheid voor tendentie bij het management komt voort uit omstandigheden die vatbaarheid creëren voor opzettelijk of onopzettelijk falen door het management om neutraliteit te handhaven bij het opstellen van de informatie. Tendentie bij het management wordt vaak geassocieerd met bepaalde voorwaarden die ertoe kunnen leiden dat het management geen neutraliteit behoudt bij het uitoefenen van oordeelsvorming (indicatoren van mogelijke tendentie bij het management), die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de informatie die frauduleus zou zijn als het opzettelijk is. Dergelijke indicatoren omvatten stimulansen of druk voor zover ze inherent risico beïnvloeden (bijvoorbeeld als gevolg van motivatie om een gewenst resultaat te bereiken, zoals een gewenste winstdoelstelling of kapitaalratio) en gelegenheid om neutraliteit niet te behouden. Factoren die relevant zijn voor de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude in de vorm van frauduleuze financiële verslaggeving of oneigenlijke toe-eigening van activa worden beschreven in de paragrafen A1 tot en met A5 van Standaard 240.
- 3 Wanneer complexiteit een inherente risicofactor is, kan er een inherente behoefte zijn aan complexere processen bij het opstellen van de informatie en dergelijke processen kunnen inherent moeilijker toe te passen zijn. Als gevolg hiervan kan het toepassen van gespecialiseerde vaardigheden of kennis vereist zijn en kan het nodig zijn om gebruik te maken van een deskundige ingeschakeld door het management.
 - 4 Wanneer de oordeelsvorming van het management subjectiever is, kan de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, hetzij onopzettelijk of opzettelijk, ook toenemen. Bijvoorbeeld significante oordeelsvormingen van het management kunnen een rol spelen bij het maken van schattingen die zijn geïdentificeerd als dat zij hoge schattingsonzekerheid hebben en conclusies met betrekking tot methoden, gegevens en veronderstellingen kunnen onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management weerspiegelen.

Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang

Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen (inclusief transacties) en omstandigheden die kunnen wijzen op de het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, op het niveau van de financiële overzichten of het niveau van beweringen.

De voorbeelden van inherente risicofactoren bevatten een breed scala aan gebeurtenissen en omstandigheden. Niet alle gebeurtenissen en omstandigheden zijn echter relevant voor elke controleopdracht en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijk volledig. De gebeurtenissen en omstandigheden zijn gecategoriseerd door de inherente risicofactor die in de gegeven omstandigheden het grootste effect kan hebben. Belangrijk is dat vanwege de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren, de voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden waarschijnlijk ook in verschillende mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door andere inherente risicofactoren.

Relevante inherente risicofactor	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen wijzen op het bestaan van risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen
Complexiteit	Regelgeving: • Activiteiten die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving. Bedrijfsmodel: • Het bestaan van complexe samenwerkingsverbanden en joint ventures. Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Boekhoudkundige waarderingen met complexe processen. Transacties: • Gebruik van niet in de balans opgenomen financiering, voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten en andere complexe financieringsovereenkomsten.
Subjectiviteit	Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Een breed scala aan mogelijke waarderingscriteria van een schatting. Bijvoorbeeld de opname door het management van afschrijvingen of opbrengsten en kosten uit de bouw. • Selectie door het management van een waarderingstechniek of model voor niet-vlottende activa, zoals vastgoedbeleggingen

Wijzigingen	Economische omstandigheden: • Activiteiten in regio's die economisch onstabiel zijn, bijvoorbeeld landen met significante devaluatie van valuta of sterk inflatoire economieën. Markten: • Activiteiten blootgesteld aan volatiele markten, bijvoorbeeld handel in futures. Klantverlies: • Continuïteits- en liquiditeitsproblemen, waaronder verlies van significante klanten. Sectormodel: • Veranderingen in de sector waarin de entiteit actief is. Bedrijfsmodel: • Veranderingen in de toeleveringsketen. • Nieuwe producten of diensten ontwikkelen of aanbieden, of het starten van nieuwe bedrijfsactiviteiten. Geografie: • Uitbreiden naar nieuwe locaties. Structuur van de entiteit: • Veranderingen in de entiteit zoals grote overnames of reorganisaties of andere ongebruikelijke gebeurtenissen. • Entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk zullen worden verkocht. Personeelscompetentie: • Veranderingen in personeel op sleutelposities, waaronder vertrek van belangrijke leidinggevendenden. IT: • Veranderingen in de IT-omgeving. • Installatie van significante nieuwe IT-systemen met betrekking tot financiële verslaggeving. Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Toepassing van nieuwe boekhoudkundige regels. Kapitaal: • Nieuwe beperkingen op de beschikbaarheid van kapitaal en krediet. Regelgeving: • Aanvang van onderzoeken naar de activiteiten of financiële resultaten van de entiteit door regelgevende of overheidsinstanties. • Gevolgen van nieuwe wetgeving met betrekking tot milieubescherming.
Onzekerheid	Rapportage: • Gebeurtenissen of transacties die een significante waarderingsonzekerheid met zich meebrengen, inclusief schattingen en toelichtingen daarop. • Lopende rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen, bijvoorbeeld garanties op verkopen, financiële garanties en milieusanering

Gevoeligheid voor een afwijking door tendentie bij het management of andere fraude risicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden	Rapportage: • Gelegenheden voor management en medewerkers om deel te nemen aan frauduleuze financiële verslaggeving, inclusief het weglaten of verhullen van significante informatie in toelichtingen. Transacties: • Significante transacties met verbonden partijen. • Significant aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties inclusief intercompany-transacties en transacties met grote opbrengsten aan het einde van de verslagperiode. • Transacties die worden vastgelegd op basis van de intentie van het management; bijvoorbeeld voor herfinanciering van schulden, te verkopen activa en classificatie van verhandelbare effecten.

Andere gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten:

- een tekort aan personeel met de nodige vaardigheden op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving;
- tekortkomingen in de interne beheersing - met name in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces en het proces voor monitoring, en met name die niet door het management worden aangepakt;
- afwijkingen in het verleden, een verleden van fouten of een significant aantal correcties aan het einde van de verslagperiode.

Bijlage 3: Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit

(Zie Par. 12(m), 21–26 en A90–A181)

- 1 Het interne beheersingssysteem van de entiteit kan worden weergegeven in handboeken over beleidslijnen en procedures, systemen en formulieren, en de daarin ingebodde informatie, en wordt door mensen beïnvloed. Het systeem van interne beheersing van de entiteit wordt geïmplementeerd door het management, de met governance belaste personen en ander personeel op basis van de structuur van de entiteit. Het systeem van interne beheersing van de entiteit kan worden toegepast op basis van de beslissingen van het management, de met governance belaste personen of ander personeel en in de context van vereisten op grond van wet- en regelgeving, voor het operationele model van de entiteit, de juridische structuur van de entiteit, of een combinatie hiervan.
- 2 In deze bijlage worden de componenten van, evenals de beperkingen van, het systeem interne beheersing van de entiteit nader toegelicht zoals uiteengezet in paragrafen 12(m), 21–26 en A90–A181, aangezien deze betrekking hebben op een controle van financiële overzichten.
- 3 In het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn aspecten opgenomen die betrekking hebben op de verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit, inclusief de doelstellingen voor financiële verslaggeving, maar het kan ook aspecten omvatten die betrekking hebben op de doelstellingen op het gebied van de activiteiten of naleving van wet- en regelgeving, wanneer dergelijke aspecten relevant zijn voor financiële verslaggeving.

Voorbeeld

Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de naleving van wet- en regelgeving kunnen relevant zijn voor financiële verslaggeving wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen relevant zijn voor het opstellen door de entiteit van toelichtingen van voorwaardelijke gebeurtenissen in de financiële overzichten.

Componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit***Interne beheersingsomgeving***

- 4 De interne beheersingsomgeving omvat de governance- en managementfuncties en de houding, bewustzijn en handelingen van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit, en het belang ervan in de entiteit. De interne beheersingsomgeving zet de toon van een organisatie, beïnvloedt het bewustzijn van de interne beheersing van de mensen en zorgt voor een algemene basis voor de werking van de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit.
- 5 Het bewustzijn van de interne beheersing van een entiteit wordt beïnvloed door de met governance belaste personen, omdat een van hun rollen eruit bestaat om een tegenwicht te vormen tegen de druk op het management met betrekking tot de financiële verslaggeving die kan voortkomen uit marktverwachtingen of beloningsregelingen. De effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsomgeving in relatie tot de betrokkenheid van de met governance belaste personen wordt daarom beïnvloed door aangelegenheden als:
 - hun onafhankelijkheid van het management en hun bekwaamheid om de handelingen van management te evalueren;
 - of ze inzicht hebben in de zakelijke transacties van de entiteit;
 - de mate waarin zij evalueren of de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief of de financiële overzichten adequate toelichtingen bevatten.

6 De interne beheersingsomgeving omvat de volgende elementen:

- a *Hoe de verantwoordelijkheden van het management worden uitgevoerd, zoals het creëren en onderhouden van de cultuur van de entiteit en het tonen van de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden.* De effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan niet boven de integriteit en ethische waarden van de mensen uitstijgen die ze creëren, uitvoeren en monitoren. Integriteit en ethisch gedrag zijn het product van de ethische en gedragsnormen of gedragscodes van de entiteit, hoe deze worden gecommuniceerd (bijvoorbeeld via uiteenzettingen over het beleid) en hoe deze in de praktijk worden versterkt (bijvoorbeeld via handelingen van het management om stimulansen of verleidingen die werknemers tot oneerlijke, onwettige of onethische handelingen zouden kunnen aanzetten, te elimineren of te verminderen). De communicatie van het beleid van de entiteit inzake integriteit en ethische waarden kan de communicatie van gedragsnormen aan personeel omvatten via uiteenzettingen van het beleid en gedragscodes en door het goede voorbeeld te geven.
- b *Wanneer de met governance belaste personen gescheiden zijn van het management, hoe de met governance belaste personen onafhankelijkheid van het management aantonen en toezicht uitoefenen op het interne beheersingssysteem van de entiteit.* Het bewustzijn van de interne beheersing van een entiteit wordt beïnvloed door de met governance belaste personen. Overwegingen kunnen omvatten of er voldoende personen zijn die onafhankelijk zijn van management en die objectief zijn in hun evaluaties en besluitvorming; hoe de met governance belaste personen de verantwoordelijkheden voor het toezicht identificeren en aanvaarden en of de met governance belaste personen verantwoordelijkheid behouden voor toezicht op de opzet, implementatie en uitvoering door het management van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Het belang van de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen wordt erkend in praktijkcodes en andere wet- en regelgeving of leidraden opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen. Andere verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen omvatten toezicht op de opzet en effectieve werking van klokkenluidersprocedures.
- c *Hoe de entiteit autoriteit en verantwoordelijkheid toekent bij het nastreven van haar doelstellingen. Dit kan overwegingen omvatten over:*
 - belangrijke bevoegdheids- en verantwoordelijkheidsgebieden en geschikte rapportagelijnen;
 - beleidslijnen met betrekking tot passende handelspraktijken, kennis en ervaring van personeel op sleutelposities en middelen die voor het uitvoeren van taken beschikbaar worden gesteld; en
 - beleidslijnen en communicatie gericht op het waarborgen dat al het personeel de doelstellingen van de entiteit begrijpt, weet hoe hun individuele handelingen samenhangen en bijdraagt aan die doelstellingen, en herkent hoe en waarvoor ze verantwoordelijk worden gehouden.
- d *Hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt in overeenstemming met haar doelstellingen.* Dit omvat hoe de entiteit ervoor zorgt dat de personen de noodzakelijke kennis en vaardigheden hebben om de taken uit te voeren die het werk van de persoon definiëren, zoals:
 - normen voor het werven van de meest gekwalificeerde personen - met de nadruk op opleiding, eerdere werkervaring, prestaties uit het verleden en informatie over integriteit en ethisch gedrag;
 - trainingsbeleidslijnen die toekomstige rollen en verantwoordelijkheden communiceren, inclusief praktijken zoals opleidingsscholen en seminars die de verwachte niveaus van prestaties en gedrag aangeven; en
 - periodieke functioneringsgesprekken die promoties stimuleren die de toewijding van de entiteit voor de bevordering van gekwalificeerd personeel naar hogere verantwoordelijkheidsniveaus aantonen.
- e *Hoe de entiteit personen verantwoording laat afleggen over hun verantwoordelijkheden bij het nastreven van de doelstellingen van het interne beheersingssysteem van de entiteit.* Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:

- mechanismen om te communiceren en personen verantwoordelijk te houden voor de uitvoering van verantwoordelijkheden inzake interne beheersing en corrigerende maatregelen te implementeren indien nodig;
- prestatimaatstaven, stimulansen en beloningen vast te stellen voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het systeem van interne beheersing van de entiteit, inclusief hoe de maatregelen worden geëvalueerd en hun relevantie behouden;
- hoe druk geassocieerd met het behalen van interne beheersingsdoelstellingen invloed heeft op de verantwoordelijkheden en prestatimaatstaven van de personen; en
- hoe de personen zo nodig worden gedisciplineerd.

De geschiktheid van bovenstaande aangelegenheden zal voor elke entiteit verschillen, afhankelijk van de grootte, de complexiteit van de structuur en de aard van de activiteiten.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

- 7 Het risico-inschattingsproces van de entiteit is een iteratief proces voor het identificeren en analyseren van risico's voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit en vormt de basis voor hoe het management of de met governance belaste personen de te beheersen risico's bepaalt.
- 8 Voor financiële verslaggevingsdoeleinden omvat het risico-inschattingsproces van de entiteit hoe het management bedrijfsrisico's identificeert die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit, hun significantie inschat, de waarschijnlijkheid van hun voorkomen inschat, en beslist over handelingen om ze te beheersen en de resultaten daarvan. Het risico-inschattingsproces van de entiteit kan bijvoorbeeld ingaan op hoe de entiteit de mogelijkheid van niet-vastgelegde transacties overweegt of significante schattingen die zijn vastgelegd in de financiële overzichten identificeert en analyseert.
- 9 Risico's die relevant zijn voor betrouwbare financiële verslaggeving omvatten externe en interne gebeurtenissen, transacties of omstandigheden die kunnen voorkomen en die een negatieve invloed hebben op de mogelijkheid van een entiteit om financiële informatie te initiëren, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren die consistent is met de beweringen van het management in de financiële overzichten. Het management kan plannen, programma's of handelingen initiëren om in te spelen op specifieke risico's of kan besluiten om een risico te nemen vanwege kosten of andere overwegingen. Risico's kunnen ontstaan of veranderen als gevolg van omstandigheden zoals de volgende:
 - *Veranderingen in de operationele omgeving.* Veranderingen in de regelgeving, economische of operationele omgeving kunnen leiden tot veranderingen in de concurrentiedruk en significante veranderingen in de risico's.
 - *Nieuw personeel.* Nieuw personeel kan een andere focus op of begrip van het systeem van interne beheersing van de entiteit hebben.
 - *Nieuw of vernieuwd informatiesysteem.* Significante en snelle veranderingen in het informatiesysteem kunnen het risico met betrekking tot het interne beheersingssysteem van de entiteit veranderen.
 - *Snelle groei.* Significante en snelle uitbreiding van de activiteiten kunnen de interne beheersingsmaatregelen onder druk zetten en het risico op falen van de interne beheersingsmaatregelen doen toenemen.
 - *Nieuwe technologie.* De invoering van nieuwe technologieën in productieprocessen of het informatiesysteem kan het risico met betrekking tot het interne beheersingssysteem van de entiteit veranderen.
 - *Nieuwe bedrijfsmodellen, producten of activiteiten.* Het ondernemen van activiteiten of het aangaan van transacties waarmee een entiteit weinig ervaring heeft, kan leiden tot nieuwe risico's met betrekking tot de interne beheersing.
 - *Reorganisaties.* Reorganisaties kunnen gepaard gaan met personeelsvermindering en wijzigingen in toezicht en functiescheiding die het risico met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit kunnen veranderen.

- *Uitbreiding van activiteiten in het buitenland.* De uitbreiding of overname van buitenlandse activiteiten brengt nieuwe en vaak unieke risico's met zich mee die van invloed kunnen zijn op de interne beheersing, bijvoorbeeld aanvullende of gewijzigde risico's op transacties in vreemde valuta.
- *Nieuwe verslaggevingsregels.* De toepassing van nieuwe verslaggevingsprincipes of wijzigingen daarin kunnen van invloed zijn op risico's bij het opstellen van de financiële overzichten.
- *Gebruik van IT.* Risico's met betrekking tot:
 - handhaving van de integriteit van gegevens en informatieverwerking;
 - de bedrijfsstrategie van de entiteit die zich voordoen als de IT-strategie van de entiteit niet effectief de bedrijfsstrategie van de entiteit ondersteunt; of
 - veranderingen of onderbrekingen in de IT-omgeving van de entiteit of verloop van IT-personeel of wanneer de entiteit geen noodzakelijke updates aan de IT-omgeving uitvoert of dergelijke updates niet op tijd uitvoert.

Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

- 10 Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren is een continu proces om de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit te evalueren en om noodzakelijke corrigerende maatregelen tijdig te nemen. Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem van de entiteit te monitoren kan bestaan uit doorlopende activiteiten, afzonderlijke evaluaties (periodiek uitgevoerd) of een combinatie van beide. Doorlopende monitoringactiviteiten zijn vaak in de normale terugkerende activiteiten van een entiteit geïntegreerd en kunnen reguliere management- en toezichthoudende activiteiten omvatten. Het proces van de entiteit zal waarschijnlijk variëren in reikwijdte en frequentie afhankelijk van de inschatting van de risico's door de entiteit.
- 11 De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit te evalueren of te monitoren.⁷³ Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren kan activiteiten omvatten zoals de beoordeling door het management of aansluitingen van banksaldi tijdig worden opgesteld, dat interne auditors evalueren of de verkoopmedewerkers het beleid van de entiteit met betrekking tot de voorwaarden van verkoopcontracten naleven en dat een juridische afdeling toeziet op de naleving van de beleidslijnen van de entiteit inzake ethische of handelspraktijken. Monitoring moet er ook voor zorgen dat de interne beheersingsmaatregelen effectief blijven werken in de loop van de tijd. Bijvoorbeeld als de tijdigheid en de nauwkeurigheid van aansluitingen van banksaldi niet wordt gemonitord, zal het personeel waarschijnlijk stoppen met het opstellen hiervan.
- 12 Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, inclusief die welke onderliggende geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen monitoren, kunnen geautomatiseerd of handmatig zijn, of een combinatie van beide. Een entiteit kan bijvoorbeeld geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen voor monitoring gebruiken voor de toegang tot bepaalde technologie met geautomatiseerde rapportages aan het management van ongebruikelijke activiteiten, dat handmatig geïdentificeerde afwijkingen onderzoekt.
- 13 Wanneer onderscheid wordt gemaakt tussen een monitoringactiviteit en een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem, worden de onderliggende details van de activiteit in overweging genomen, vooral wanneer de activiteit een bepaald niveau van beoordeling door een leidinggevende omvat. Beoordelingen door een leidinggevende worden niet automatisch geclassificeerd als monitoringactiviteiten en het kan een kwestie van oordeelsvorming zijn of een beoordeling is geclassificeerd als een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem of een monitoringactiviteit. Bijvoorbeeld het doel van een maandelijks interne beheersingsmaatregel op volledigheid zou zijn om fouten te detecteren en te corrigeren, waarbij een monitoringactiviteit zou vragen waarom fouten optreden en het management de verantwoordelijkheid toe wijzen om het proces te repa-

⁷³ Standaard 610 en Bijlage 4 van deze Standaard bieden verdere leidraden met betrekking tot interne audit.

ren om toekomstige fouten te voorkomen. In eenvoudige termen, een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem speelt in op een specifiek risico, terwijl een monitoringactiviteit inschat of interne beheersingsmaatregelen binnen elk van de vijf componenten van het interne systeem van de entiteit werken zoals bedoeld.

- 14 Monitoringactiviteiten kunnen het gebruik van informatie uit mededelingen van externe partijen omvatten die op problemen kunnen wijzen of de aandacht vestigen op gebieden die moeten worden verbeterd. Klanten bevestigen impliciet facturatiegegevens door hun facturen te betalen of te klagen over de in rekening gebrachte bedragen. Bovendien kunnen regelgevers of toezichhouders met de entiteit aangelegenheden bespreken die de werking van het systeem van interne beheersing van de entiteit beïnvloeden, bijvoorbeeld mededelingen met betrekking tot onderzoeken door regelgevende of toezichhoudende instanties voor de banksector. Ook kan het management bij het uitvoeren van monitoringactiviteiten rekening houden met mededelingen door accountants met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit.

Het informatiesysteem en de communicatie

- 15 Het informatiesysteem dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten bestaat uit activiteiten en beleidslijnen en administratieve en ondersteunende vastleggingen, opgezet en ingericht om:
 - transacties van de entiteit te initiëren, vastleggen en verwerken (evenals vastleggen, verwerken en toelichten van informatie over andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties) en om verantwoording af te leggen voor de daarmee verband houdende activa, passiva en eigen vermogen;
 - onjuiste verwerking van transacties op te lossen, bijvoorbeeld geautomatiseerde tussenrekeningen en procedures die worden gevolgd om elementen op deze tussenrekeningen tijdig uit te zoeken;
 - het doorbreken van het systeem of het omzeilen van interne beheersingsmaatregelen te verwerken en te verantwoorden;
 - informatie van transactieverwerking opnemen in het grootboek (bijv. overdracht van geaccumuleerde transacties uit een subgrootboek);
 - informatie verzamelen en verwerken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties, zoals de afschrijving van activa en veranderingen in de inbaarheid van activa; en
 - ervoor te zorgen dat informatie die moet worden toegelicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt, samengevat en op passende wijze gerapporteerd in de financiële overzichten.
- 16 De bedrijfsprocessen van een entiteit omvatten de activiteiten die zijn opgezet om:
 - de producten en diensten van een entiteit te ontwikkelen, kopen, produceren, verkopen en distribueren;
 - te zorgen voor naleving van wet- en regelgeving; en
 - informatie vast te leggen, inclusief boekhoudkundige en financiële verslaggevingsinformatie. Bedrijfsprocessen resulteren in de transacties die worden vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd door het informatiesysteem.
- 17 De kwaliteit van informatie is van invloed op de mogelijkheid van het management om juiste beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de activiteiten van de entiteit en om betrouwbare financiële verslagen op te stellen.
- 18 Communicatie, waarbij inzicht wordt verkregen in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit, kan de vorm aannemen van handboeken over beleidslijnen, administratieve verwerking en financiële verslaggeving en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling en door de handelingen van het management plaatsvinden.
- 19 Communicatie door de entiteit van de financiële verslaggevingsrollen en -verantwoordelijkheden en van significante aangelegenheden met betrekking tot financiële verslaggeving omvat het verschaffen van inzicht in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne

beheersing van de entiteit dat relevant is voor financiële verslaggeving. Het kan aangelegenheden omvatten als de mate waarin het personeel begrijpt hoe hun activiteiten in het informatiesysteem betrekking hebben op het werk van anderen en de middelen om uitzonderingen op een passend hoger niveau binnen de entiteit te rapporteren.

Interne beheersingsactiviteiten

20 Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Dergelijk interne beheersingsmaatregelen omvatten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking en *general IT controls*, beide kunnen handmatig of geautomatiseerd van aard zijn. Hoe groter de mate van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, of interne beheersingsmaatregelen met geautomatiseerde aspecten, die het management gebruikt en waarop het steunt met betrekking tot de financiële verslaggeving, hoe belangrijker het voor de entiteit kan worden om *general IT controls* te implementeren die de voortdurende werking van de geautomatiseerde aspecten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking behandelen. Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen betrekking hebben op:

- *Autorisatie en goedkeuringen.* Een autorisatie bevestigt dat een transactie geldig is (d.w.z. vertegenwoordigt een feitelijke economische gebeurtenis of valt binnen de beleidslijnen van een entiteit). Meestal neemt een autorisatie de vorm aan van een goedkeuring door een hoger managementniveau of van verificatie en een bepaling of de transactie geldig is. Een leidinggevende keurt bijvoorbeeld een onkostendeclaratie goed na beoordeling of de kosten redelijk en binnen de beleidslijnen lijken. Een voorbeeld van een geautomatiseerde goedkeuring is wanneer de kosten per eenheid op de factuur automatisch worden vergeleken met de gerelateerde kosten per eenheid op de inkooporder binnen een vooraf vastgesteld tolerantieniveau. Facturen binnen het tolerantie niveau worden automatisch goedgekeurd voor betaling. Die facturen buiten het tolerantieniveau zijn gemarkeerd voor aanvullend onderzoek.
- *Aansluitingen-* Aansluitingen vergelijken twee of meer gegevenselementen. Als verschillen zijn geïdentificeerd, wordt actie ondernomen om de gegevens in overeenstemming te brengen. Aansluitingen hebben meestal betrekking op de volledigheid of nauwkeurigheid van de verwerking van transacties.
- *Verificaties-* Verificaties vergelijken twee of meer elementen met elkaar of vergelijken een element met een beleidslijn, en zullen waarschijnlijk een vervolgactie inhouden wanneer de twee elementen niet overeenkomen of het element niet in overeenstemming is met beleidslijnen. Verificaties hebben meestal betrekking op de volledigheid, nauwkeurigheid, of geldigheid van verwerking van transacties.
- *Fysieke of logische interne beheersingsmaatregelen, inclusief die waarmee de beveiliging van activa tegen ongeautoriseerde toegang, verwerving, gebruik of verwijdering wordt behandeld.* Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
 - de fysieke beveiliging van activa, inclusief adequate waarborgen zoals beveiligde faciliteiten over toegang tot activa en vastleggingen;
 - de autorisatie voor toegang tot computerprogramma's en gegevensbestanden (d.w.z. logische toegang);
 - de periodieke tellingen en vergelijkingen met bedragen in controlebestanden (bijvoorbeeld het vergelijken van de resultaten van tellingen van contant geld, effecten en voorraden met de administratieve vastleggingen). De mate waarin fysieke interne beheersingsmaatregelen ter voorkoming van diefstal van activa relevant zijn voor de betrouwbaarheid van de opstelling van de financiële overzichten hangt af van omstandigheden zoals wanneer activa zeer vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening.
- *Functiescheiding.* De toewijzing aan verschillende personen van de verantwoordelijkheden voor het autoriseren van transacties, het vastleggen van transacties en het bewaren van activa. Functie-

scheiding is bedoeld om beperkingen aan te brengen in de mogelijkheden voor wie dan ook om bij de uitoefening van zijn normale taken fouten te maken en te verhullen of fraude te plegen en te verhullen. Een manager die creditnota's autoriseert, is bijvoorbeeld niet verantwoordelijk voor het bijhouden van debiteurenrekeningen of afhandeling van contante betalingen. Als één persoon al deze activiteiten kan uitvoeren, zou de persoon bijvoorbeeld een fictieve verkoop kunnen creëren die onopgemerkt kan blijven. Evenzo mogen verkopers niet in staat zijn prijsbestanden of commissietarieven te wijzigen. Soms is functiescheiding niet praktisch uitvoerbaar, kosteneffectief of haalbaar. Kleinere en minder complexe entiteiten kunnen wellicht onvoldoende middelen hebben om een ideale functiescheiding te bereiken en de kosten van het inhuren van extra personeel kunnen belemmerend zijn. In deze situaties kan het management alternatieve interne beheersingsmaatregelen instellen. Als in het bovenstaande voorbeeld de verkoper prijsbestanden kan wijzigen, kan een detecterende interne beheersingsmaatregel worden ingesteld om personeel dat niet betrokken is bij de verkoopfunctie periodiek te laten beoordelen of en onder welke omstandigheden de verkoper de prijzen heeft gewijzigd.

- 21 Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van het bestaan van passende toezichthoudende interne beheersingsmaatregelen die zijn vastgesteld door het management of de met governance belaste personen. Autorisatiecontroles kunnen bijvoorbeeld zijn gedelegeerd volgens vastgestelde richtlijnen, zoals investeringscriteria die door de met governance belaste personen zijn vastgesteld; anderzijds kunnen niet-routinematige transacties zoals significante overnames of desinvesteringen specifieke goedkeuring op hoog niveau vereisen, waaronder in sommige gevallen die van aandeelhouders.

Beperkingen van interne beheersing

- 22 Hoe effectief het interne beheersingssysteem van een entiteit ook is, het kan een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het behalen van de doelstellingen inzake financiële verslaggeving van de entiteit. De waarschijnlijkheid van het behalen ervan wordt beïnvloed door de inherente beperkingen van interne beheersing. Deze omvatten de realiteit dat mensen bij hun besluitvorming foutieve beoordelingen kunnen maken en dat verstoringen in het systeem van interne beheersing van de entiteit als gevolg van menselijke fouten kunnen voorkomen. Er kan bijvoorbeeld een fout optreden in de opzet of wijziging van een interne beheersingsmaatregel. Eveneens is het mogelijk dat een interne beheersingsmaatregel niet effectief werkt, bijvoorbeeld als informatie die wordt verzameld ten behoeve van het interne beheersingssysteem van de entiteit (bijvoorbeeld een uitzonderingsrapport) niet effectief wordt gebruikt omdat de persoon die verantwoordelijk is voor het beoordelen van de informatie het doel ervan niet begrijpt of nalaat passende maatregelen te nemen.
- 23 Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen worden omzeild door samenspanning van twee of meer mensen of doordat het management op ongepaste wijze interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. Het management kan bijvoorbeeld nevenovereenkomsten sluiten met klanten die de algemene bepalingen en voorwaarden van de standaardverkoopcontracten van de entiteit wijzigen, wat tot een onjuiste opbrengstverantwoording kan leiden. Ook kunnen de wijzigingscontroles in een IT-applicatie, die gericht zijn op het identificeren en rapporteren van transacties die gespecificeerde kredietlimieten overschrijden, worden doorbroken of uitgeschakeld.
- 24 Verder kan het management bij het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen oordeelsvormingen maken over de aard en de omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en de aard en de omvang van de risico's die het wenst te aanvaarden.

Bijlage 4: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit

(Zie Par. 14(a), 24(a)(ii) en A25, A26, A27 en A28, A118)

Deze bijlage geeft verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit wanneer een dergelijke functie bestaat.

Doelstellingen en reikwijdte van de interne auditfunctie

- 1 De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van de verantwoordelijkheden en de status binnen de organisatie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de functie, variëren in grote mate en zijn afhankelijk van de omvang, complexiteit en structuur van de entiteit en de vereisten van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen. Deze aangelegenheden kunnen uiteengezet worden in een internal audit charter of taakomschrijving.
- 2 De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen het uitvoeren van werkzaamheden en de evaluatie van de resultaten hiervan omvatten om aan het management en aan de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen met betrekking tot de opzet en effectiviteit van risicobeheersing, het systeem van interne beheersing en governance-processen van de entiteit. Wanneer dit het geval is, kan de interne auditfunctie een belangrijke rol spelen in het proces van monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit. De verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie kunnen echter zijn gericht op het evalueren van kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van activiteiten en, wanneer dit het geval is, kunnen de werkzaamheden van de functie niet direct gerelateerd zijn aan de financiële verslaggeving van de entiteit.

Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie

- 3 Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de functie informatie verschaffen die nuttig is voor de accountant bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit en bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. Bij de uitvoering van de werkzaamheden heeft de interne auditfunctie waarschijnlijk inzicht verkregen in de activiteiten en bedrijfsrisico's van de entiteit en kan bevindingen hebben op basis van de werkzaamheden, zoals geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing of risico's, die een waardevolle *input* kunnen vormen voor het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het systeem van interne beheersing van de entiteit, de risico-inschattingen van de accountant of andere aspecten van de controle. Verzoeken om inlichtingen van de accountant worden daarom gedaan ongeacht of de accountant verwacht gebruik te maken van het werk van de interne auditfunctie om de aard of timing van uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen of de omvang daarvan te verminderen.⁷⁴ Verzoeken om inlichtingen die in het bijzonder relevant zijn, kunnen zowel aangelegenheden betreffen die de interne auditfunctie heeft besproken met de met governance belaste personen als de uitkomsten van het eigen risico-inschattingsproces van de interne auditfunctie.
- 4 Indien op basis van de reacties op de verzoeken om inlichtingen van de accountant blijkt dat er bevindingen zijn die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving van de entiteit en voor de controle van de financiële overzichten, kan de accountant het als passend beschouwen om daaraan gerelateerde rapporten van de interne auditfunctie te lezen. Voorbeelden van rapportages van de interne

⁷⁴ De relevante vereisten zijn opgenomen in Standaard 610.

auditfunctie die relevant kunnen zijn, omvatten de strategie- en planningsdocumenten van de functie en rapportages die zijn opgesteld voor het management of voor de met governance belaste personen, waarin de bevindingen van de onderzoeken van de interne auditfunctie zijn beschreven.

- 5 Bovendien, in overeenstemming met Standaard 240,⁷⁵ als de interne auditfunctie informatie verschafft aan de accountant met betrekking tot feitelijke, vermoedelijke of vermeende fraude, houdt de accountant hier rekening mee bij het door de accountant identificeren van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
- 6 Geschikte personen binnen de interne auditfunctie bij wie verzoeken om inlichtingen worden gedaan, zijn degenen die, naar het oordeel van de accountant, over passende kennis, ervaring en autoriteit beschikken, zoals de chief internal audit executive of, afhankelijk van de omstandigheden, overige medewerkers binnen de functie. De accountant kan het ook passend achten om met deze personen periodiek overleg te plegen.

Overweging van de interne auditfunctie bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving

- 7 Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving kan de accountant overwegen hoe het management heeft gereageerd op de bevindingen en aanbevelingen van de interne auditfunctie met betrekking tot geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief of en hoe dergelijke reacties zijn geïmplementeerd en of ze vervolgens zijn geëvalueerd door de interne audit functie.

Inzicht in de rol die de interne auditfunctie speelt in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

- 8 Indien de aard van de verantwoordelijkheden en van de assurance-activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de accountant tevens gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de accountant zelf worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie aan te passen, of de omvang hiervan te verminderen. Het is waarschijnlijker dat accountants in staat zullen zijn om gebruik te maken van het werk van een interne auditfunctie van de entiteit wanneer bijvoorbeeld blijkt dat, op basis van ervaring in voorgaande controles of de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant, de entiteit over een interne auditfunctie beschikt die adequate en gepaste middelen heeft die in verhouding staan tot de complexiteit van de entiteit en de aard van de activiteiten en die een directe rapportagelijijn heeft met de met governance belaste personen.
- 9 Indien op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie, de accountant verwacht om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen of om de omvang daarvan te verminderen, is Standaard 610 van toepassing.
- 10 Zoals verder in Standaard 610 wordt besproken, verschillen de werkzaamheden van een interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte interne beheersingsmaatregelen die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving, zoals de beoordelingen door management van accounting informatie die zijn opgezet om bij te dragen aan de manier waarop de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.
- 11 Het vroegtijdig in de opdracht tot stand brengen van communicatie met de juiste personen binnen de interne auditfunctie van een entiteit en het onderhouden van dergelijke communicatie gedurende de opdracht, kan het effectief delen van informatie bevorderen. Het creëert een omgeving waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie kunnen komen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van

⁷⁵ Standaard 240, paragraaf 19.

de accountant kunnen beïnvloeden. Standaard 200 behandelt het belang van de accountant om de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling,⁷⁶ inclusief alert te zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Dienovereenkomstig kan overleg met de interne auditfunctie gedurende de opdracht aan de interne auditors de gelegenheid bieden om dergelijke informatie onder de aandacht van de accountant te brengen. De accountant is dan in staat om dergelijke informatie in overweging te nemen bij zijn identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang.

76 Standaard 200, paragraaf 7.

Bijlage 5: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)

(Zie Par. 25(a), 26(b)(c), A94 en A166, A167, A168, A169, A170, A171 en A172)

Deze bijlage geeft verdere aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in haar systeem van interne beheersing.

Inzicht in het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit

- 1 Het interne beheersingssysteem van een entiteit bevat handmatige elementen en geautomatiseerde elementen (dat wil zeggen, handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en andere middelen die worden gebruikt in het interne beheersingssysteem van de entiteit). De combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen van een entiteit is afhankelijk van de aard en complexiteit van het gebruik van IT door de entiteit. Het gebruik van IT door een entiteit beïnvloedt de manier waarop de informatie die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verwerkt, opgeslagen en gecommuniceerd en beïnvloedt daarom de manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is opgezet en geïmplementeerd. Elke component van het interne beheersingssysteem van de entiteit kan een zekere mate van IT gebruiken. Over het algemeen komt IT het interne beheersingssysteem van een entiteit ten goede omdat het een entiteit in staat stelt om:
 - vooraf gedefinieerde bedrijfsregels consistent toe te passen en complexe berekeningen uit te voeren bij de verwerking van grote hoeveelheden transacties of gegevens;
 - de tijdigheid, beschikbaarheid en nauwkeurigheid van informatie te verbeteren;
 - aanvullende analyse van informatie te vergemakkelijken;
 - de uitvoering van de activiteiten en de beleidslijnen en procedures beter te monitoren;
 - het risico te beperken dat interne beheersingsmaatregelen worden omzeild; en
 - de mogelijkheid te verbeteren om effectieve functiescheiding te bereiken door beveiligingsmaatregelen te implementeren in IT-applicaties, databases en besturingssystemen.
- 2 De kenmerken van handmatige of geautomatiseerde elementen zijn relevant voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant en verdere daarop gebaseerde controlewerkzaamheden. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kunnen betrouwbaarder zijn dan handmatige interne beheersingsmaatregelen omdat ze niet zo gemakkelijk kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken en ze zijn ook minder gevoelig voor eenvoudige fouten en vergissingen. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kunnen in de volgende omstandigheden effectiever zijn dan handmatige interne beheersingsmaatregelen:
 - grote aantallen van terugkerende transacties, of in situaties waarin te voorzien of te voorspellen fouten kunnen worden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd door automatisering;
 - interne beheersingsmaatregelen waarbij de specifieke manieren voor de uitvoering daarvan adequaat kunnen worden opgezet en geautomatiseerd.

Inzicht in het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in het informatiesysteem

(Zie Par. 25(a))

- 3 Het informatiesysteem van de entiteit kan het gebruik van handmatige en geautomatiseerde elementen omvatten, die ook invloed hebben op de manier waarop transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd. Met name procedures voor het initiëren, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties kunnen via de door de entiteit gebruikte IT-applicaties worden afgedwongen

en de manier waarop de entiteit die applicaties heeft geconfigureerd. Daarnaast kunnen vastleggingen in de vorm van digitale informatie, vastleggingen in de vorm van papieren documenten vervangen of aanvullen.

- 4 Bij het verwerven van inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatie-verwerking in het informatiesysteem, verzamelt de accountant informatie over de aard en kenmerken van de gebruikte IT-applicaties, evenals de ondersteunende IT-infrastructuur. De volgende tabellen bevatten voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de IT-omgeving en bevat voorbeelden van typische kenmerken van IT-omgevingen op basis van de complexiteit van IT-applicaties die worden gebruikt in het informatiesysteem van de entiteit. Dergelijke kenmerken zijn echter richtinggevend en kunnen verschillen, afhankelijk van de aard van de specifieke IT-applicaties die door een entiteit worden gebruikt.

	Voorbeelden van typische kenmerken van:		
	Niet complexe commerciële software	Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties	Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)
Aangelegenheden die verband houden met de mate van automatisering en gebruik van gegevens:			
De mate van geautomatiseerde procedures voor verwerking en de complexiteit van die procedures, inclusief of er sprake is van hoog geautomatiseerde, papierloze verwerking	nvt	nvt	Uitgebreide en vaak complexe geautomatiseerde procedures
De mate van steunen op systeem gegenereerde rapporten door de entiteit in de verwerking van informatie	Eenvoudige geautomatiseerde rapport logica	Eenvoudige relevante geautomatiseerde rapport logica	Complexe geautomatiseerde rapport logica; rapport generator software
Hoe gegevens worden ingevoerd (d.w.z. handmatige invoer, klant- of leveranciersinvoer of het laden van bestanden)	Handmatige gegevensinvoer	Kleine aantallen gegevensinvoer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces

Hoe IT communicatie tussen applicaties, databases of andere aspecten van de IT-omgeving faciliteert, intern en extern, indien passend, door systeem interfaces	Geen geautomatiseerde interfaces (alleen handmatige invoer)	Kleine aantallen gegevensinvoer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces
Het aantal en de complexiteit van gegevens in digitale vorm verwerkt door het informatie-systeem, inclusief of administratieve vastleggingen of andere informatie is opgeslagen in digitale vorm en de locatie van opgeslagen gegevens.	Kleine aantallen gegevens of eenvoudige gegevens die handmatig kunnen worden geverifieerd; Gegevens lokaal beschikbaar	Kleine aantallen gegevens of eenvoudige gegevens	Grote aantallen gegevens of complexe gegevens; Data warehouses ⁷⁷ ; Gebruik van interne of externe IT-service providers (bijv. opslag van derden of <i>hosting</i> van gegevens)

	Voorbeelden van typische kenmerken van:		
	Niet complexe commerciële software	Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties	Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)
Aangelegenheden die verband houden met de IT-applicaties en IT infrastructuur:			
Het type applicatie (bijv. een commerciële toepassing met weinig of geen maatwerk, of een sterk aangepaste of in hoge mate geïntegreerde applicatie die mogelijk is gekocht en aangepast, of in eigen huis ontwikkeld).	Gekochte applicatie met weinig of geen maatwerk	Gekochte applicatie of eenvoudige verouderde of <i>low-end</i> ERP-applicaties met weinig of geen maatwerk	Op maat ontwikkelde applicaties of complexere ERP's met significant maatwerk

⁷⁷ Een datawarehouse wordt over het algemeen beschreven als een centrale opslagplaats van geïntegreerde gegevens uit een of meer verschillende bronnen (zoals meerdere databases) waaruit rapporten kunnen worden gegenereerd of die door de entiteit kunnen worden gebruikt voor andere data analyse-activiteiten. Een rapportgenerator is een IT-applicatie die wordt gebruikt om gegevens te extraheren uit een of meer bronnen (zoals een datawarehouse, een database of een IT-applicatie) en die de gegevens presenteert in een gespecificeerd formaat.

De complexiteit van de aard van de IT-applicaties en de onderliggende IT infrastructuur	Kleine, eenvoudige laptop of client server gebaseerde oplossing	Volwassen en stabiel mainframe, kleine of eenvoudige client server, software als een service cloud	Complex mainframe, grote of complexe client server, web-gerichte, infrastructuur als een service cloud
Of er sprake is van <i>third party hosting</i> of uitbesteding van IT	Indien uitbested, competente, volwassen, bewezen leverancier (bijv. cloud provider)	Indien uitbested, competente, volwassen, bewezen provider (bijv. cloud provider)	Competente, volwassen bewezen leverancier voor bepaalde applicaties en nieuwe of startup provider voor anderen
Of de entiteit nieuwe technologieën gebruikt die invloed hebben op de financiële verslaggeving	Geen gebruik van nieuwe technologieën	Beperkt gebruik van nieuwe technologieën in sommige applicaties	Gemengd gebruik van nieuwe technologieën over platforms heen

	Voorbeelden van typische kenmerken van:		
	Niet complexe commerciële software	Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties	Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)
Aangelegenheden gerelateerd aan IT processen:			
Het personeel betrokken bij het onderhouden van de IT-omgeving (het aantal en vaardigheids-niveau van de IT ondersteunende middelen die de beveiliging beheren en veranderingen in de IT-omgeving)	Weinig personeel met beperkte IT-kennis om leveranciers upgrades te verwerken en toegang te beheren	Beperkt personeel met IT-vaardigheden / gewijd aan IT	Toegewijde IT afdelingen met bekwaam personeel, inclusief programmeervaardigheden
De complexiteit van processen om toegangsrechten te beheren	Een enkel persoon met beheerderstoegang beheert toegangsrechten	Beperkt aantal personen met beheerderstoegang beheren toegangsrechten	Complexe processen beheerd door IT afdeling voor toegangsrechten

De complexiteit van de beveiliging over de IT-omgeving, inclusief kwetsbaarheid van de IT-applicaties, data-bases, en andere aspecten van de IT-omgeving voor cyberrisico's, vooral wanneer er web-gebaseerde transacties zijn of transacties waarbij externe interfaces betrokken zijn	Eenvoudige toegang ter plaatse zonder externe web-gerichte elementen	Sommige web-gebaseerde applicaties met voorname-lijk eenvoudige, rol-gebaseerde beveiliging	Meerdere platforms met web-gebaseerde toegang en complexe beveiligings-modellen
Of programma wijzigingen zijn gemaakt in de manier waarop informatie wordt verwerkt en de omvang van zulke veranderingen tijdens de verslagperiode	Commerciële software zonder geïnstalleerde bron-code	Enkele commerciële applicaties zonder broncode en andere volwassen applicaties met een klein aantal of eenvoudige veranderingen; traditionele levenscyclus van systeemontwikkeling	Nieuw of groot aantal of complexe veranderingen, verschillende ontwikkelingscycli elk jaar.
De mate van wijziging binnen de IT-omgeving (bijvoorbeeld nieuwe aspecten van de IT-omgeving of significante wijzigingen in de IT-applicaties of de onderliggende IT infrastructuur)	Wijzigingen beperkt tot versie-upgrades van commerciële software	Wijzigingen bestaan uit commerciële software upgrades, ERP versie-upgrades, of verbeteringen aan verouderde systemen	Nieuwe, groot aantal of complexe veranderingen, verschillende ontwikkelingscycli elk jaar, forse ERP-aanpassing
Of er een significante dataconversie was tijdens de verslagperiode en, indien dit het geval is, de aard en significantie van de aangebrachte wijzigingen en hoe de conversie was onder-nomen	Software-upgrades geleverd door de leverancier; geen gegevensconversie kenmerken voor upgrade	Kleine versie upgrades voor commerciële software applicaties met beperkte gegevens conversie	Aanzienlijke versie upgrade, nieuwe release, platform verandering

Nieuwe technologieën

- Entiteiten kunnen nieuwe technologieën gebruiken (bijv. blockchain, robotica of kunstmatige intelligentie) omdat dergelijke technologieën specifieke kansen kunnen bieden om de operationele efficiëntie te verhogen of de financiële verslaggeving te verbeteren. Wanneer nieuwe technologieën gebruikt worden in het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is bij het opstellen van de financiële overzichten,

kan de accountant dergelijke technologieën meenemen bij de identificatie van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Terwijl nieuwe technologieën wellicht als geavanceerder of complexer worden beschouwd in vergelijking met bestaande technologieën, blijven de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot IT-applicaties en geïdentificeerde *general IT controls* in overeenstemming met paragraaf 26 (b)-(c) ongewijzigd.

Schaalbaarheid

- 6 Het verwerven van inzicht in de IT-omgeving van de entiteit kan gemakkelijker worden bereikt voor een minder complexe entiteit die commerciële software gebruikt en wanneer de entiteit geen toegang heeft tot de broncode om programmawijzigingen aan te brengen. Dergelijke entiteiten hebben misschien geen specifieke IT-middelen, maar kan een persoon toegewezen hebben in een beheerdersrol met als doel het verlenen van toegang voor werknemers of installeren van door de leverancier geleverde updates voor de IT-applicaties. Specifieke aangelegenheden die de accountant kan overwegen om inzicht te verwerven in de aard van een commercieel boekhoudsoftwarepakket dat de enige IT-applicatie kan zijn die door een minder complexe entiteit in zijn informatiesysteem wordt gebruikt, kunnen omvatten:
- de mate waarin de software goed ontwikkeld is en een reputatie van betrouwbaarheid heeft;
 - de mate waarin het voor de entiteit mogelijk is om de broncode van de software te wijzigen om extra modules (bijv. *add-ons*) toe te voegen aan de basissoftware, of om directe wijzigingen aan gegevens aan te brengen;
 - de aard en omvang van wijzigingen die in de software zijn aangebracht. Hoewel een entiteit mogelijk niet in staat is om de broncode van de software te wijzigen, laten veel softwarepakketten configuratie toe (bijvoorbeeld het instellen of wijzigen van rapportageparameters). Meestal gaat het hier niet om wijzigingen in de broncode; de accountant kan echter overwegen in hoeverre de entiteit de software kan configureren wanneer de accountant de volledigheid en nauwkeurigheid beschouwt van informatie gegenereerd door de software die wordt gebruikt als controle-informatie; en
 - de mate waarin gegevens met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten direct kunnen zijn benaderd (d.w.z. directe toegang tot de database zonder de IT-applicatie te gebruiken) en de hoeveelheid gegevens die wordt verwerkt. Hoe groter de hoeveelheid gegevens, hoe groter de kans dat de entiteit interne beheersingsmaatregelen nodig heeft die gericht zijn op het handhaven van de integriteit van de gegevens, waaronder general IT-controls met betrekking tot ongeautoriseerde toegang en wijzigingen in de gegevens.
- 7 Complexe IT-omgevingen kunnen sterk aangepaste of in hoge mate geïntegreerde IT-applicaties omvatten en het kan daarom meer moeite vereisen om deze te begrijpen. Financiële verslaggevingsprocessen of IT-applicaties kunnen worden geïntegreerd met andere IT-applicaties. Een dergelijke integratie kan betrekking hebben op IT-applicaties die worden gebruikt in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit en die informatie verstrekken aan de IT-applicaties die relevant zijn voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem van de entiteit. In zulke omstandigheden kunnen bepaalde IT-applicaties die worden gebruikt in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit ook relevant zijn bij het opstellen van de financiële overzichten. Complexe IT-omgevingen vereisen mogelijk ook specifieke IT-afdelingen met gestructureerde IT-processen, ondersteund door personeel dat vaardigheden heeft op het gebied van software ontwikkeling en onderhoud van de IT-omgeving. In andere gevallen kan een entiteit interne of externe service providers gebruiken om bepaalde aspecten van, of IT-processen in, haar IT-omgeving te beheren (bijvoorbeeld *hosting* door derden).

Het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

- 8 Door inzicht in de aard en complexiteit van de IT-omgeving van de entiteit, inclusief de aard en omvang van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking, kan de accountant

bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt om de integriteit van financiële informatie nauwkeurig te verwerken en te handhaven. De identificatie van IT-applicaties waarop de entiteit steunt, kan van invloed zijn op de beslissing van de accountant om de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen dergelijke IT-applicaties te toetsen, ervan uitgaande dat dergelijke geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen inspelen op geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. Omgekeerd, als de entiteit niet steunt op een IT-applicatie, is het onwaarschijnlijk dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen een dergelijke IT-applicatie geschikt of voldoende nauwkeurig zijn ten behoeve van het toetsen van de effectieve werking. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die kunnen worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(b) kunnen bijvoorbeeld geautomatiseerde berekeningen of interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot invoer, verwerking en uitvoer omvatten, zoals een aansluiting tussen een inkooporder, verzending van een vervoersdocument en een leveranciersfactuur. Wanneer geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen door de accountant worden geïdentificeerd en de accountant bepaalt door het inzicht in de IT-omgeving dat de entiteit steunt op de IT-applicatie die deze geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bevat, is het waarschijnlijker dat de accountant de IT-applicatie identificeert als een die onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

- 9 Bij het overwegen of de IT-applicaties waarvoor de accountant geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft geïdentificeerd, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zal de accountant waarschijnlijk overwegen of en de mate waarin de entiteit mogelijk toegang heeft tot de broncode waarmee het management programma wijzigingen kan maken in dergelijke interne beheersingsmaatregelen of de IT-applicaties. De mate waarin de entiteit programma- of configuratiewijzigingen maakt en de mate waarin de IT-processen met betrekking tot dergelijke wijzigingen zijn geformaliseerd, kunnen ook relevante overwegingen zijn. De accountant zal waarschijnlijk ook het risico op ongepaste toegang tot of wijzigingen in gegevens overwegen.
- 10 Door het systeem gegenereerde rapporten die de accountant voornemens is te gebruiken als controle-informatie, kunnen bijvoorbeeld een rapport over de ouderdom van debiteuren of een rapport over de waardering van voorraden omvatten. Voor dergelijke rapporten kan de accountant controle-informatie verkrijgen over de volledigheid en nauwkeurigheid van de rapporten door gegevensgerichte werkzaamheden op de invoer en uitvoer van het rapport. In andere gevallen kan de accountant van plan zijn de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en het onderhoud van het rapport te toetsen, in welk geval de IT-applicatie waaruit het is gegenereerd, waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Naast het toetsen van de volledigheid en nauwkeurigheid van het rapport, kan de accountant van plan zijn om de effectieve werking van *general IT controls* die inspelen op risico's die verband houden met ongepaste of ongeautoriseerde programmawijzigingen of gegevenswijzigingen in het rapport, te toetsen.
- 11 Sommige IT-applicaties kunnen een functie voor het genereren van rapporten bevatten, terwijl sommige entiteiten ook afzonderlijke applicaties voor het genereren van rapporten (d.w.z. rapportgenerators) kunnen gebruiken. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat de accountant de bronnen van door het systeem gegenereerde rapporten bepaalt (d.w.z. de applicatie die het rapport opstelt en de gegevensbronnen die door het rapport worden gebruikt) om de IT-applicaties te bepalen die aan risico's onderhevig zijn die voortkomen uit het gebruik van IT.
- 12 De gegevensbronnen die door IT-applicaties worden gebruikt, kunnen databases zijn die bijvoorbeeld alleen toegankelijk zijn via de IT-applicatie of door IT-personeel met database beheerrechten. In andere gevallen kan de gegevensbron een datawarehouse zijn dat zelf kan worden beschouwd als een IT-applicatie onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

- 13 De accountant kan een risico geïdentificeerd hebben waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende zijn vanwege het gebruik van in hoge mate geautomatiseerde en papierloze verwerking van transacties door de entiteit, wat betrekking kan hebben op meerdere geïntegreerde IT-applicaties. In dergelijke omstandigheden omvatten de door de accountant geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Verder kan de entiteit steunen op *general IT-controls* om de integriteit van de verwerkte transacties en andere informatie die gebruikt is in de verwerking, te handhaven. In dergelijke gevallen zijn de IT-applicaties die betrokken zijn bij de verwerking en de opslag van de informatie waarschijnlijk onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Computergebruik door eindgebruikers

- 14 Hoewel controle-informatie ook kan bestaan uit door het systeem gegenereerde *output* die wordt gebruikt in een berekening uitgevoerd in een computerhulpmiddel voor eindgebruikers (bijv. spreadsheet-software of eenvoudige databases), worden dergelijke hulpmiddelen doorgaans niet geïdentificeerd als IT-applicaties in de context van paragraaf 26(b). Het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen rond toegang en wijziging van computerhulpmiddelen voor eindgebruikers kan uitdagend zijn en dergelijke interne beheersingsmaatregelen zijn zelden gelijk aan of even effectief als *general IT controls*. In plaats daarvan kan de accountant een combinatie van beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking overwegen, rekening houdend met het doel en de complexiteit van het betreffende computergebruik door eindgebruikers, zoals:
- interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking inzake de initiatie en verwerking van de brongegevens, inclusief relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of via interfaces tot het punt van waaruit de gegevens worden geëxtraheerd (dat wil zeggen het datawarehouse);
 - interne beheersingsmaatregelen om te controleren of de logica werkt zoals bedoeld, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen die het extraheren van gegevens 'bewijzen', zoals het aansluiten van het rapport op de gegevens waarvan het is afgeleid, het vergelijken van de individuele gegevens uit het rapport met de bron en vice versa, en interne beheersingsmaatregelen die de formules of macro's controleren; of
 - gebruik van validatie softwarehulpmiddelen, die formules of macro's controleren, zoals spreadsheet integriteitshulpmiddelen.

Schaalbaarheid

- 15 De mogelijkheid van de entiteit om de integriteit te handhaven van de informatie die in het informatiesysteem is opgeslagen en verwerkt, kan variëren op basis van de complexiteit en het aantal gerelateerde transacties en andere informatie. Hoe groter de complexiteit en de hoeveelheid gegevens dat een significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting ondersteunt, hoe minder waarschijnlijk het wordt dat de entiteit de integriteit van die informatie handhaaft via interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking alleen (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot *input* en *output* of interne beheersingsmaatregelen voor beoordeling). Het wordt ook minder waarschijnlijk dat de accountant controle-informatie zal kunnen verkrijgen over de volledigheid en nauwkeurigheid van dergelijke informatie door gegevensgerichte werkzaamheden alleen wanneer dergelijke informatie wordt gebruikt als controle-informatie. In sommige omstandigheden, wanneer het aantal en de complexiteit van transacties lager is, kan het management een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot informatieverwerking hebben die voldoende is om de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens te verifiëren (bijv. individueel verwerkte en gefactureerde verkooporders kunnen worden aangesloten met de *hard copy* die oorspronkelijk in de IT-applicatie is ingevoerd). Wanneer de entiteit steunt op *general IT-controls* om de integriteit van bepaalde informatie die door

IT-applicaties wordt gebruikt, te handhaven, kan de accountant bepalen dat de IT-applicaties die die informatie bevatten, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk niet onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT	Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT
• Zelfstandige applicaties. • De hoeveelheid gegevens (transacties) is niet significant. • De functionaliteit van de applicatie is niet complex. Elke transactie wordt ondersteund door originele <i>hard copy</i> documentatie.	• Applicaties zijn gekoppeld. • De hoeveelheid gegevens (transacties) is significant. • De functionaliteit van de applicatie is complex zoals: ▪ de toepassing initieert automatisch transacties; en ▪ er zijn verschillende complexe berekeningen met onderliggende geautomatiseerde invoer.
De IT-applicatie is waarschijnlijk niet onderhevig aan risico's op IT omdat: • de hoeveelheid gegevens niet significant is en het management daarom niet steunt op general IT controls om de gegevens te verwerken of te onderhouden; • het management niet op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of een andere geautomatiseerde functionaliteit steunt. De accountant heeft geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(a); • hoewel het management systeem-gegenereerde rapporten gebruikt in hun interne beheersingsmaatregelen, het niet op deze rapporten steunt. In plaats daarvan, sluit het de rapporten aan met de hard copy documentatie en verifieert het de berekeningen in de rapporten; • de accountant informatie die wordt gegenereerd door de entiteit die als controle-informatie wordt gebruikt direct zal toetsen.	De IT-applicatie is waarschijnlijk onderhevig aan risico's op IT omdat: • het management steunt op een applicatie systeem om gegevens te verwerken of te onderhouden als de hoeveelheid gegevens significant is; • het management steunt op het applicatie systeem om bepaalde geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de accountant ook heeft geïdentificeerd.

Andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

- 16 Wanneer de accountant IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zijn andere aspecten van de IT-omgeving doorgaans ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. De IT infrastructuur omvat de databases, het besturingssysteem en het netwerk. Databases slaan de gegevens die gebruikt worden door IT-applicaties op en kunnen bestaan uit vele onderling verbonden gegevenstabellen. Gegevens in databases kunnen ook rechtstreeks toegankelijk zijn via database managementsystemen door IT of ander personeel met database beheerrechten. Het besturingssysteem is verantwoordelijk voor het beheer van de communicatie tussen hardware, IT-applicaties en andere software die in het netwerk worden gebruikt. Als zodanig kunnen IT-

applicaties en databases direct toegankelijk zijn via het besturingssysteem. Een netwerk wordt gebruikt in de IT infrastructuur om gegevens te verzenden en informatie, middelen en diensten te delen via een gemeenschappelijke communicatielink. Het netwerk brengt doorgaans ook een logische beveiligingslaag tot stand (ingeschakeld via het besturingssysteem) voor toegang tot de onderliggende middelen.

- 17 Wanneer IT-applicaties door de accountant worden geïdentificeerd als onderhevig aan risico's die voortkomen uit IT, word(t)(en) de database(s) die de gegevens opslaat(n) die worden verwerkt door een geïdentificeerde IT-applicatie, meestal ook geïdentificeerd. Omdat de mogelijkheid voor de werking van een IT-applicatie vaak afhankelijk is van het besturingssysteem en de IT-applicaties en databases direct toegankelijk kunnen zijn vanuit het besturingssysteem, is het besturingssysteem op een gelijke manier meestal onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Het netwerk kan worden geïdentificeerd wanneer het een centraal toegangspunt is voor de geïdentificeerde IT-applicaties en gerelateerde databases of wanneer een IT applicatie interactie heeft met leveranciers of externe partijen via het internet, of wanneer web-gerichte IT-applicaties worden geïdentificeerd door de accountant.

Identificeren van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT-controls

- 18 Voorbeelden van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT omvatten risico's die verband houden met een ongepast steunen op IT-applicaties die onnauwkeurig gegevens verwerken, onnauwkeurige gegevens verwerken, of beide, zoals:
- onbevoegde toegang tot gegevens die kan leiden tot vernietiging van gegevens of ongepaste wijzigingen in gegevens, inclusief het opnemen van ongeautoriseerde of niet-bestaande transacties of het onjuist vastleggen van transacties. Bijzondere risico's kunnen ontstaan wanneer meerdere gebruikers toegang hebben tot een gemeenschappelijke database;
 - de mogelijkheid voor IT-personeel om toegangsrechten te verkrijgen die verder gaan dan nodig is om hun toegewezen taken uit te voeren waardoor functiescheiding wordt doorbroken.
 - onbevoegde wijzigingen in gegevens in hoofdbestanden;
 - onbevoegde wijzigingen in IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving;
 - het niet aanbrengen van noodzakelijke wijzigingen in IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving;
 - ongepaste handmatige interventie;
 - potentieel verlies van gegevens of onmogelijkheid om toegang te krijgen tot gegevens zoals vereist.
- 19 De overweging van de accountant van onbevoegde toegang kan risico's met betrekking tot onbevoegde toegang omvatten door interne of externe partijen (vaak aangeduid als *cybersecurity*-risico's). Dergelijke risico's hoeven niet noodzakelijkerwijs invloed te hebben op de financiële verslaggeving, aangezien de IT-omgeving van een entiteit ook IT-applicaties en aanverwante gegevens kan omvatten die betrekking hebben op operationele of nalevingsbehoeften. Het is belangrijk op te merken dat cyberincidenten meestal eerst voorkomen via het datacenter en interne netwerklagen, die de neiging hebben verder verwijderd te zijn van de IT-applicatie, database en besturingssystemen die van invloed zijn op het opstellen van de financiële overzichten. Dienovereenkomstig, als informatie over een inbreuk op de beveiliging is geïdentificeerd, overweegt de accountant gewoonlijk in hoeverre een dergelijke inbreuk op de beveiliging de financiële verslaggeving zou kunnen beïnvloeden. Als de financiële verslaggeving hierdoor kan worden beïnvloed, kan de accountant besluiten inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen en deze te toetsen om de mogelijke impact of reikwijdte van mogelijke afwijkingen in de financiële overzichten te bepalen of kan de accountant bepalen dat de entiteit voldoende toelichting heeft verstrekt over een dergelijke inbreuk op de beveiliging.
- 20 Wet- en regelgeving die een direct of indirect effect op de financiële overzichten van de entiteit heeft, kan bovendien gegevensbeschermingswetgeving omvatten. Overweging van de naleving van dergelij-

ke wet- of regelgeving door een entiteit, in overeenstemming met Standaard 250 ⁷⁸ kan inzicht in de IT processen van de entiteit en *general IT controls* die de entiteit heeft geïmplementeerd om de relevante wet- of regelgeving te adresseren, omvatten.

- 21 *General IT-controls* worden geïmplementeerd om in te spelen op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Dienovereenkomstig gebruikt de accountant het verkregen inzicht in de geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving en de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT bij het bepalen van de te identificeren *general IT controls*. In sommige gevallen kan een entiteit gemeenschappelijke IT-processen rondom de IT-omgeving of tussen bepaalde IT-applicaties gebruiken, in welk geval gemeenschappelijke risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en gemeenschappelijke *general IT controls* kunnen worden geïdentificeerd.
- 22 In het algemeen kan waarschijnlijk een groter aantal *general IT controls* met betrekking tot IT-applicaties en databases worden geïdentificeerd dan voor andere aspecten van de IT-omgeving. Dit komt omdat deze aspecten het meest betrokken zijn bij de informatieverwerking en opslag van informatie in het informatiesysteem van de entiteit. Bij het identificeren van *general IT controls* kan de accountant de interne beheersing van handelingen van zowel eindgebruikers als van het IT-personeel van de entiteit of IT-serviceproviders overwegen.
- 23 **Bijlage 6** geeft een nadere toelichting op de aard van de *general IT controls* doorgaans geïmplementeerd voor verschillende aspecten van de IT-omgeving. Daarnaast worden voorbeelden van *general IT controls* voor verschillende IT-processen gegeven.

⁷⁸ Standaard 250.

Bijlage 6: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls

(Zie Par. 25 (c)(ii) en A173 en A174)

Deze bijlage bevat verdere aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in *general IT controls*.

- 1 De aard van de *general IT controls* die doorgaans worden geïmplementeerd voor elk aspect van de IT-omgeving:
 - a Applicaties

General IT-controls op de IT-applicatielaag hangen samen met de aard en omvang van applicatiefunctionaliteit en de toegangspaden die zijn toegestaan in de technologie. Bijvoorbeeld meer interne beheersingsmaatregelen zullen relevant zijn voor in hoge mate geïntegreerde IT-applicaties met complexe beveiligingsopties dan een verouderde IT-applicatie die een klein aantal rekeningssaldi ondersteunt met uitsluitend wachtwoordbeveiliging.
 - b Database

General IT-controls op de databaselaag spelen normaliter in op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT gerelateerd aan ongeautoriseerde updates van financiële verslaggevingsinformatie in de database via directe toegang tot de database of uitvoering van een script of programma.
 - c Besturingssysteem

General IT-controls op de laag van het besturingssysteem spelen doorgaans in op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT met betrekking tot beheerderstoegang, dat het doorbreken van andere interne beheersingsmaatregelen mogelijk kan maken. Dit omvat handelingen zoals het in gevaar brengen van de inloggegevens van andere gebruikers, het toevoegen van nieuwe, ongeautoriseerde gebruikers, laden van malware of uitvoeren van scripts of andere ongeautoriseerde programma's.
 - d Netwerk

General IT-controls op de netwerklaag spelen doorgaans in op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT gerelateerd aan netwerksegmentatie, toegang op afstand en authenticatie. Netwerk beheersmaatregelen kunnen relevant zijn wanneer een entiteit web-gerichte applicaties heeft die worden gebruikt voor financiële verslaggeving. Netwerk beheersmaatregelen kunnen ook relevant zijn wanneer de entiteit significante relaties met zakenpartners heeft of gebruik maakt van serviceorganisaties, waardoor gegevensoverdracht en de noodzaak van toegang op afstand kunnen toenemen.
- 2 Voorbeelden van general IT-controls die kunnen bestaan, georganiseerd door IT-processen, omvatten:
 - a Proces om toegang te beheeren:
 - *Authenticatie*

Interne beheersingsmaatregelen die ervoor zorgen dat een gebruiker die toegang heeft tot de IT-applicatie of een ander aspect van de IT-omgeving, de eigen inloggegevens van de gebruiker gebruikt (dat wil zeggen, de gebruiker geen inloggegevens van andere gebruikers gebruikt).
 - *Autorisatie*

Interne beheersingsmaatregelen die gebruikers toestaan om toegang te hebben tot de informatie die nodig is voor hun taakverantwoordelijkheden en verder niet, wat een passende functiescheiding mogelijk maakt.
 - *Toegang verlenen*

Interne beheersingsmaatregelen om nieuwe gebruikers en wijzigingen in de toegangsrechten van bestaande gebruikers te autoriseren.
 - *Toegang opheffen*

Interne beheersingsmaatregelen om gebruikerstoegang te verwijderen bij beëindiging dienstverband of functieverandering.

- *Toegangsprivileges*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de toegang van beheerders of krachtige gebruikers.
 - *Beoordelingen van gebruikerstoegang*
Interne beheersingsmaatregelen om gebruikerstoegang opnieuw te certificeren of te evalueren voor doorlopende autorisatie in de loop van de tijd.
 - *Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot beveiligingsconfiguratie*
Elke technologie heeft over het algemeen belangrijke configuratie-instellingen die helpen de toegang tot haar omgeving te beperken.
 - *Fysieke toegang*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot fysieke toegang tot het datacenter en hardware, omdat dergelijke toegang gebruikt kan worden om andere interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.
- b Proces om programma- of andere wijzigingen in de IT-omgeving te beheren:
- *Change management proces*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het ontwikkelen, testen en doorvoeren van wijzigingen naar een productie omgeving (d.w.z. eindgebruiker).
 - *Functiescheiding over wijzigingsmigratie*
Interne beheersingsmaatregelen die toegang scheiden om wijzigingen in een productieomgeving aan te brengen.
 - *Systeemontwikkeling of acquisitie of implementatie*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de initiële ontwikkeling of implementatie van IT-applicaties (of in relatie tot andere aspecten van de IT-omgeving).
 - *Data conversie*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de conversie van gegevens tijdens ontwikkeling, implementatie of upgrades naar de IT-omgeving.
Proces om IT-activiteiten te beheren
 - *Taakplanning*
Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de toegang om taken of programma's te plannen en te initiëren die gevolgen kunnen hebben voor de financiële verslaggeving.
 - *Taakmonitoring*
Interne beheersingsmaatregelen om financiële verslaggevingstaken of -programma's te monitoren voor succesvolle uitvoering.
 - *Back-up en herstel*
Interne beheersingsmaatregelen om ervoor te zorgen dat back-ups van financiële verslaggevingsgegevens plaatsvinden zoals gepland, zodat gegevens beschikbaar zijn en kunnen worden geraadpleegd voor tijdig herstel in geval van een storing of aanval.
 - *Indringersdetectie*
Interne beheersingsmaatregelen om te monitoren op kwetsbaarheden en/of inbraken in de IT-omgeving.

De onderstaande tabel illustreert voorbeelden van *general IT controls* om in te spelen op voorbeelden van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, inclusief verschillende IT-applicaties op basis van hun aard.

Proces	Risico's	Interne beheersingsmaatregelen	IT-applicaties		
IT-proces	Voorbeeld-risico's die voortkomen uit het gebruik van IT	Voorbeeld general IT-controls	Niet complexe commerciële software	Middelgrote en matig complexe commerciële software of IT-applicaties - Van toepassing (Ja/ nee)	Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen) - Van toepassing (Ja/ nee)
Toegang beheren	Gebruikers-toegangs- privileges: Gebruikers hebben toegangs- privileges die verder gaan dan nodig om hun toegewezen taken uit te voeren, hetgeen ongepaste functiescheiding kan creëren.	Management keurt de aard en omvang van gebruikers toegangs- privileges voor nieuwe en aangepaste gebruikers-toegang goed, inclusief standaard applicatie profielen / rollen, kritische financiële verslaggevings- transacties, en functiescheiding.	Ja - in plaats van beoordelingen van gebruikers-toegang hieronder.	Ja	Ja
		Toegang voor beëindigde of overgedragen gebruikers is tijdig verwijderd of gewijzigd.	Ja - in plaats van beoordelingen van gebruikerstoegang hieronder.	Ja	Ja
		Gebruikers-toegang wordt periodiek beoordeeld.	Ja - in plaats van interne beheersingsmaatregelen over toegang verlenen /opheffen hierboven.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja
		Functiescheiding wordt gemonitord en conflicterende toegang wordt verwijderd of toegewezen aan mitigerende interne beheersingsmaatregelen, die zijn gedocumenteerd en getoetst.	Nvt – geen systeem ingeschakelde scheiding.	Ja voor bepaalde applicaties	Ja

		Toegang op Privilege-niveau (bijv. configuratie, gegevens en veiligheids- beheerders) is geautoriseerd en op gepaste wijze beperkt.	Ja - waar-schijnlijk alleen bij IT-applica-tie-laag	Ja - bij IT applicatie en bepaalde lagen van IT-omgeving voor een platform.	Ja bij alle lagen van IT-omgeving voor een platform.
Toegang beheren	Directe gege-vens toegang: Ongepaste veranderingen zijn rechtstreeks gemaakt in finan-ciële data door andere middelen dan applicatie transacties.	Toegang tot applicatie gegevensbestanden of database objecten / tabellen / gegevens is beperkt tot geauto-riseerd personeel op basis van hun taak-verantwoordelijkheden en toegewezen rol, en dergelijke toegang is goedgekeurd door het management.	nvt	Ja voor be-paalde ap-plicaties en databases	Ja
Toegang beheren	Systeem in-stellingen: Systemen zijn niet voldoende geconfigureerd of bijgewerkt om systeemtoegang te beperken tot naar behoren geautoriseerde en geschikte ge-bruikers.	Toegang is geveri-fieerd door unieke gebruikers-ID's en wachtwoorden of an-dere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat ge-bruikers geautoriseerd zijn om toegang te krijgen tot het sys-teem. Wachtwoord pa-rameters voldoen aan de bedrijfs- of sector normen (bijv. minimum lengte wachtwoord en complexiteit, vervalda-tum, account-vergren-deling).	Ja – alleen wachtwoord authenticatie	Ja - mix van wachtwoord en multi-factor authenticati	Ja
		De belangrijkste kenmerken van de be-wakings- configuratie zijn op gepaste wijze geïmplementeerd.	Nvt – er be-staan geen technische vei-ligheids- confi-guraties.	Ja voor be-paalde ap-plicaties en databases.	Ja

Wijzigingen beheren.	Applicatie wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn doorgevoerd aan applicatiesystemen of programma's die relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. configureerbare instellingen, geautomatiseerde algoritmen, geautomatiseerde berekeningen en geautomatiseerde data-extractie) of rapport logica bevatten.	Applicatie wijzigingen zijn op gepaste wijze getest en goedgekeurd voordat ze doorgevoerd worden naar de productie omgeving.	Nvt – zou verifiëren dat er geen broncode is geïnstalleerd.	Ja - voor niet-commerciële software.	Ja
		Toegang tot het doorvoeren van wijzigingen in de applicatie productie omgeving is op gepaste wijze beperkt en gescheiden van de ontwikkelomgeving.	Nvt	Ja - voor niet-commerciële software.	Ja
Wijziging beheren	Database wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn doorgevoerd in de database structuur en relaties tussen de gegevens.	Database wijzigingen zijn op gepaste wijze getoetst en goedgekeurd voordat ze verplaatst worden naar de productie omgeving.	Nvt – geen database veranderingen gemaakt bij de entiteit.	Ja - voor niet-commerciële software.	Ja
Wijzigingen beheren.	Systeem software wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn gemaakt in systeem software (bijv. bestuurs- systeem, netwerk, <i>change management</i> software, toegangscontrole software).	Systeem software wijzigingen zijn op gepaste wijze getest en goedgekeurd voordat ze worden doorgevoerd naar de productie.	Nvt – geen systeem software wijzigingen zijn gemaakt bij entiteit.	Ja	Ja

Wijzigingen beheeren.	Gegevens conversie: Gegevens geconverteerd uit verouderde systemen of voorgaande versies introduceren fouten in gegevens als de conversie incomplete, overtollige, verouderde, of onnauwkeurige gegevens overbrengt.	Management keurt de resultaten van de conversie van gegevens goed (bijvoorbeeld balans-opmakende en aansluitingsactiviteiten) van het oude applicatie systeem of de gegevens structuur naar het nieuwe applicatiesysteem of de gegevensstructuur en monitort dat de conversie is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde conversiebeleidslijnen en procedures.	Nvt – behandeld door handmatige interne beheersingsmaatregelen.	Ja	Ja
IT-activiteiten	Netwerk: het netwerk voorkomt onvoldoende dat onbevoegde gebruikers ongepast toegang verkrijgen tot informatie systemen.	Toegangsauthenticatie door unieke gebruikers-ID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat gebruikers geautoriseerd zijn om toegang te krijgen tot het systeem. Wachtwoord parameters voldoen aan bedrijfs- of professionele beleidslijnen en normen (bijv. min. lengte wachtwoord en complexiteit, vervaldatum, accountvergrendeling).	Nvt – er bestaat geen aparte netwerk authenticatie methode.	Ja	Ja
		Het netwerk is zodanig gesegmenteerd dat web-gerichte applicaties gescheiden zijn van het interne netwerk.	Nvt – geen netwerk segmentatie toegepast.	Ja – met oordeels-vorming.	Ja – met oordeels-vorming.

		Kwetsbaarheids-scans van de netwerk omgeving worden periodiek uitgevoerd door het netwerk management team (beveiligingscentrum), dat ook potentiële kwetsbaarheden onderzoekt.	Nvt	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
		Waarschuwingen worden periodiek gegenereerd om bedreigingen die zijn geïdentificeerd door de inbreuk detectiesystemen te communiceren. Deze bedreigingen zijn onderzocht door het netwerk management team (beveiligingscentrum).	Nvt.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
		Interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd om toegang tot <i>Virtual Private Network</i> (VPN) te beperken tot geautoriseerde en geschikte gebruikers.	Nvt - geen VPN.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
IT-activiteiten	Gegevens back-up en herstel: Financiële gegevens kunnen niet tijdig worden hersteld of benaderd bij een verlies van gegevens.	Er wordt regelmatig een back-up gemaakt van financiële gegevens volgens een vastgesteld schema en frequentie.	Nvt – steunend op handmatige back-ups door het financiële team.	Ja.	Ja.

IT-activiteiten	Taakplanning: Productie systemen, programma's, of taken resulteren in onnauwkeurig, onvolledig, of ongeautoriseerd verwerken van gegevens.	Alleen geautoriseerde gebruikers hebben toegang om de batch taken bij te werken (inclusief interface-taken) in de taakplannings-software.	Nvt - geen batch taken.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja.
		Kritische systemen, programma's of taken worden gemonitord en verwerkings-fouten worden gecorrigeerd om te zorgen voor succesvolle implementatie.	Nvt - geen taakmonitoring.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja

320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle

Inleiding	1-7
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Materialiteit in de context van een controle</i>	2-6
<i>Ingangsdatum</i>	7
Doelstelling	8
Definitie	9
Vereisten	10-14
<i>Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle</i>	10-11
<i>Herziening naarmate de controle vordert</i>	12-13
<i>Documentatie</i>	14
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A14
<i>Materialiteit en controlerisico</i>	A1-A2
<i>Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle</i>	A3-A13
<i>Herziening naarmate de controle vordert</i>	A14

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten. Standaard 450¹ verduidelijkt hoe materialiteit wordt gehanteerd bij het evalueren van het effect van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Materialiteit in de context van een controle

- 2 In stelsels inzake financiële verslaggeving wordt het begrip materialiteit in de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten vaak toegelicht. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen benaderen, toch wordt in het algemeen het volgende uiteengezet:
 - afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;
 - oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit komen tot stand in het licht van de gegeven omstandigheden en worden door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide, beïnvloed; en
 - bij oordeelsvormingen met betrekking tot aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten, worden de gemeenschappelijke behoeften aan financiële informatie van de gebruikers als groep overwogen.² Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet overwogen.
- 3 Een dergelijke toelichting, indien in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen, voorziet de accountant van een referentiekader bij het bepalen van de materialiteit voor de controle. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het begrip materialiteit niet toelicht, verschaffen de in paragraaf 2 vermelde kenmerken voor de accountant een referentiekader.
- 4 Het bepalen van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie welke de gebruikers van de financiële overzichten hebben. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat gebruikers:
 - a een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
 - b begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;

1 Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

2 Zo wordt, ten aanzien van een entiteit met winsttoogmerk, volgens het 'Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen', dat in april 2001 door de International Accounting Standards Board is aangenomen, door het ter beschikking stellen van financiële overzichten die voldoen aan de behoeften van investeerders, aangezien deze de onderneming van risicokapitaal voorzien, tevens voldaan aan het merendeel van de behoeften van andere gebruikers waarin door financiële overzichten kan worden voorzien.

- c de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - d redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.
- 5 Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie Par. A1)
- 6 Bij het plannen van de controle past de accountant oordeelsvorming toe betreffende de afwijkingen die van materieel belang zullen worden geacht. Deze oordeelsvormingen vormen de basis voor:
- a het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden;
 - b het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
 - c het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.
- De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een vastgestelde waarde te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, altijd als niet van materieel belang worden geëvalueerd. De omstandigheden waarbinnen bepaalde afwijkingen optreden, kunnen ertoe leiden dat de accountant die afwijkingen als van materieel belang evalueert, ook al liggen zij onder het materialiteitsniveau. Het is niet praktisch uitvoerbaar controlewerkzaamheden op te zetten om alle afwijkingen te detecteren die mogelijk alleen uit hun aard van materieel belang zijn. Echter, het overwegen van de aard van de mogelijke afwijkingen in de toelichtingen is relevant voor de opzet van controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang³. Bovendien neemt de accountant bij het evalueren van het effect op de financiële overzichten van niet-gecorrigeerde afwijkingen niet alleen de omvang, maar ook de aard van niet-gecorrigeerde afwijkingen en de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen, in aanmerking⁴. (Zie Par. A2)

Ingangsdatum

- 7 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

- 8 De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

Definitie

- 9 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *uitvoeringsmaterialiteit* - bedrag of bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de accountant voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.

³ Zie Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf A134 en A135.

⁴ Standaard 450, paragraaf A21.

- b *Aggregatierisico* –waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt.

Vereisten

Het bepalen van materialiteit en 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, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verondersteld 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 materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie Par. A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11 en A12)
- 11 De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de bepaling van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen. (Zie Par. A13)

Herziening naarmate de controle vordert

- 12 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) te herzien wanneer hij tijdens de controle kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan hij initieel een ander bedrag (of bedragen) zou hebben bepaald. (Zie Par. A14)
- 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 de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient hij te bepalen of het nodig is 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 nemen:⁵
 - a materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie Par. 10);
 - b indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie Par. 10);
 - c de uitvoeringsmaterialiteit (Zie Par. 11); en
 - d alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie Par. 12 en 13).

⁵ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Materialiteit en controlerisico

(Zie Par. 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 als gevolg van fraude of van fouten, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, het rapporteren over de financiële overzichten en het 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. Het controlerisico is het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's op 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 identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;⁹
- b het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;¹⁰ en
- c het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten¹¹, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring.¹²

Materialiteit in de context van een controle

(Zie Par. 6)

A2 Identificeren en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang¹³ omvat het gebruik van professionele oordeelsvorming om die transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, met inbegrip van kwalitatieve informatie, te identificeren, waarvan de afwijking van materieel belang zou kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd van materieel belang te zijn als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten als geheel nemen, beïnvloeden). Bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang zouden kunnen zijn, kan de accountant relevante factoren identificeren zoals:

- de omstandigheden van de entiteit gedurende de periode (bijvoorbeeld de entiteit is een significante bedrijfscombinatie tijdens de periode aangegaan);
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving inclusief de veranderingen daarin (bijvoorbeeld een nieuwe financiële verslaggevingsstandaard kan nieuwe kwalitatieve toelichtingen vereisen die significant zijn voor de entiteit);

6 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 11.

7 Standaard 200, paragraaf 17.

8 Standaard 200, paragraaf 13(c).

9 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

10 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

11 Standaard 450.

12 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

13 Standaard 315, paragraaf 25 vereist van de accountant om het risico van afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en het niveau van beweringen te identificeren en in te schatten.

- kwalitatieve toelichtingen die belangrijk zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten vanwege de aard van een entiteit (bijvoorbeeld toelichtingen op liquiditeitsrisico kunnen belangrijk zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten van een financiële instelling).

Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

(Zie Par. 10)

- A3 In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wet- en regelgevende of toezichhoudende instanties vaak de belangrijkste gebruikers van haar financiële overzichten. Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van andere dan economische beslissingen. Het bepalen 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- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften; alsmede door de behoeften aan financiële informatie van wetgevers en het publiek in verband met de programma's van de publieke sector.

Gebruik van benchmarks bij het bepalen van materialiteit voor de financiële overzichten als geheel

(Zie Par. 10)

- A4 Het bepalen van de materialiteit houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er wordt vaak een percentage op een bepaalde benchmark toegepast als uitgangspunt bij het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark kunnen beïnvloeden zijn onder meer:
- de elementen van de financiële overzichten (bijvoorbeeld: activa, verplichtingen, eigen vermogen, opbrengsten, lasten);
 - of er elementen zijn waarop de gebruikers van de financiële overzichten van de specifieke entiteit doorgaans hun aandacht richten (voor de evaluatie van de financiële prestaties besteden gebruikers bijvoorbeeld vaak aandacht aan winst, opbrengsten of netto activa);
 - de aard van de entiteit, de fase van de levenscyclus waarin de entiteit zich bevindt, alsmede de sector en de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is;
 - 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, letten gebruikers vaak meer op activa en de claims daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
 - de relatieve volatiliteit van de benchmark.
- A5 Benchmarks die, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, geschikt kunnen zijn, zijn onder meer categorieën van gerapporteerde resultaten zoals winst vóór belasting, totale opbrengsten, brutowinst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winsttoegmerk. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.
- A6 In verband met de gekozen benchmark omvatten relevante financiële data gewoonlijk de financiële resultaten en de financiële posities van voorgaande verslagperiodes, 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 bedrijfsovername) en relevante wijzigingen in de omstandigheden van de sector of de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is. Wanneer bijvoorbeeld, als uitgangspunt, 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 bedrijfsactiviteiten, kan de accountant gezien de omstandigheden die tot een uitzonderlijke afname of toename van deze winst aanleiding hebben gegeven, besluiten dat de materialiteit voor de financiële overzichten

ten als geheel beter wordt bepaald door middel van een genormaliseerde winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten op basis van resultaten uit het verleden.

- A7 Materialiteit houdt verband met de financiële overzichten waarover de accountant rapporteert. Als 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.
- A8 Het bepalen welk percentage op een gekozen benchmark moet worden toegepast, houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er bestaat een verband tussen het percentage en de gekozen benchmark, zodat op de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten gewoonlijk een hoger percentage dan op de totale opbrengsten zal worden toegepast. Zo kan de accountant vijf procent van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten geschikt achten voor een entiteit met winsttoegmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij mogelijk één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt acht voor een entiteit zonder winsttoegmerk. Afhankelijk van de omstandigheden kan echter een hoger of lager percentage passend worden geacht.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A9 Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten van een entiteit consistent 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 een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen mogelijk relevanter.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A10 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 op programma's gebaseerde activiteiten. Als 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 Par. 10)

- A11 Factoren die kunnen wijzen op het bestaan van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat afwijkingen onder het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel van invloed zijn op de economische beslissingen die door gebruikers op basis van de financiële overzichten worden genomen, zijn onder meer:
- de vraag of wet- of regelgeving, dan wel het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van invloed is op verwachtingen van gebruikers met betrekking tot de waardebeoordeling of de toelichting van bepaalde elementen (bijvoorbeeld: transacties met verbonden partijen, de beloning van het management en de met governance belaste personen en gevoeligheidsanalyses voor schattingen van reële waarde met een hoge schattingonzekerheid);
 - de belangrijkste in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot de industrie waarin de entiteit werkzaam is (bijvoorbeeld: onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor een farmaceutisch bedrijf);
 - de vraag of de aandacht wordt gericht op een bijzonder aspect van de activiteiten van de entiteit dat afzonderlijk wordt toegelicht in de financiële overzichten (bijvoorbeeld: toelichtingen over segmenten of een significante bedrijfscombinatie).
- A12 Wanneer wordt overwogen 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 inzicht te verwerven in de opvattingen en verwachtingen van de met governance belaste personen en het management.

Uitvoeringsmaterialiteit

(Zie Par. 11)

- A13 Indien de planning van de controle er alleen op gericht is individuele afwijkingen van materieel belang te detecteren, wordt voorbijgegaan aan het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en wordt geen speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedetecteerde afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (die, conform de definitie, één of meer bedragen kan betreffen) wordt vastgesteld op een lager niveau dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen. Op gelijksoortige wijze wordt 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 totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde 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 overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. 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 vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

Herziening naarmate de controle vordert

(Zie Par. 12)

- A14 Het kan gebeuren dat het nodig is 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 ten gevolge van wijzigingen in omstandigheden die tijdens de controle zijn opgetreden (bijvoorbeeld: een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten), nieuwe informatie of een wijziging in het door de accountant verworven inzicht in de entiteit en haar activiteiten ten gevolge van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld tijdens de controle blijkt dat de werkelijke financiële resultaten naar alle waarschijnlijkheid aanzienlijk zullen verschillen van de verwachte financiële resultaten aan het eind van de verslagperiode die initieel zijn gebruikt om de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel vast te stellen, zal de accountant die materialiteit herzien.

330 Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	5-30
<i>Algehele manieren om op risico's in te spelen</i>	5
<i>Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen</i>	6-23
<i>Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen</i>	24
<i>Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie</i>	25-27
<i>Documentatie</i>	28-30
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A63
<i>Algehele manieren om op risico's in te spelen</i>	A1-A3
<i>Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen</i>	A4-A58
<i>Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten</i>	A59
<i>Evaluatie van de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie</i>	A60-A62
<i>Documentatie</i>	A63

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van manieren om op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen die hij overeenkomstig Standaard 315¹ bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 3 Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

Definities

- 4 Voor de toepassing 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 detecteren. Gegegevensgerichte 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 effectieve werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het detecteren en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Vereisten

Algehele manieren om op risico's in te spelen

- 5 De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51 en A52)

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

- 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk(e) significante transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting, waaronder:
 - i de waarschijnlijkheid en orde van grootte op een afwijking van materieel belang op grond van de specifieke kenmerken van de significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting (dat wil zeggen het inherente risico); en
 - ii de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met interne beheersingsmaatregelen die inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang (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 van plan is om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)
 - b overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A19)

Toetsingen van 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 effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen indien:
 - a de inschatting van de risico's op 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 van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of
 - b gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie Par. A20, A21, A23 en A24)
- 9 Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles dient de accountant overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate hij in sterkere mate wil steunen op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A25)

Aard en omvang van toetsingen van 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 effectieve 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 Par. A26, A27, A28 en A29)
 - b voor zover nog niet geadresseerd 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 effectieve werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt. (Zie Par. A30 en A31)

Timing van 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 paragrafen 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen. (Zie Par. A32)

Gebruikmaken van controle-informatie die in de loop van een tussentijdse periode is verkregen

- 12 Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de effectieve 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 te bepalen welke aanvullende controle-informatie voor de resterende verslagperiode moet worden verkregen. (Zie Par. A33, A34)

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

- 13 Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die uit vorige controles is verkregen en zo ja, hoe lang de periode is 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 componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsomgeving, het proces van monitoren door de entiteit van het systeem van interne beheersing 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 *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 in het personeel hebben plaatsgevonden die een significante 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 op een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A35)
- 14 Indien de accountant voornemens is de in het kader van vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient de accountant de blijvende relevantie en betrouwbaarheid van deze controle-informatie vast te stellen door controle-informatie te verkrijgen in verband met de vraag of zich na afloop van de vorige controle significante wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met waarneming of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te bevestigen en 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; en (Zie Par. 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 te toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop de accountant

voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daaropvolgende controleperioden. (Zie Par. A37, A38 en A39)

Interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's

- 15 Indien de accountant voornemens is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij als een significant risico heeft aangemerkt, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

Evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

- 16 Bij het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient de accountant te evalueren of de afwijkingen die door middel van gegevensgerichte controles zijn gedetecteerd, een aanwijzing zijn voor het niet effectief werken van deze interne beheersingsmaatregelen. Wanneer er door middel van gegevensgerichte controles geen afwijkingen worden gedetecteerd, verschaft dit echter nog geen controle-informatie die aantoont dat de interne beheersingsmaatregelen die op de te toetsen bewering betrekking hebben, effectief zijn. (Zie Par. A40)
- 17 Indien wordt gedetecteerd 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. Tevens dient hij te bepalen of: (Zie Par. 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 het nodig is op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

Gegevensgerichte controles

- 18 Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A42, A43, A44, A45, A46 en A47)
- 19 De accountant dient te overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controles (Zie Par. A48, A49, A50 en 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 informatie in de financiële overzichten op de onderliggende administratieve vastleggingen, inclusief het aansluiten of afstemmen van informatie in toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken; en
 - b het onderzoeken van journaalboekingen van materieel belang en van andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn gemaakt. (Zie Par. A52)

Gegevensgerichte controles die op significante risico's inspelen

- 21 Indien de accountant heeft bepaald dat een ingeschat risico op 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 uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. (Zie Par. 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 te bestrijken door:
- a het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of
 - b indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn conclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie Par. A54, A55, A56 en A57)
- 23 Indien de accountant op een tussentijdse datum afwijkingen detecteert die hij niet had verwacht tijdens de inschatting van de risico's op 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 Par. A58)

Adequaatheid 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 in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie, dient de accountant te overwegen of de financiële overzichten zijn gepresenteerd op een wijze die het volgende op passende wijze weerspiegelt:
- de classificatie en beschrijving van de financiële informatie en de onderliggende transacties, gebeurtenissen en omstandigheden; en
 - de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten. (Zie Par. A59)

Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

- 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds geldt. (Zie Par. A60 en A61)
- 26 De accountant dient te concluderen 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 Par. A62)
- 27 Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een relevante bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, dient de accountant te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te formuleren.

Documentatie

- 28 De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:²

² Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

- a de algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, 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 Par. A63)
- 29 Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve 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 informatie in de financiële overzichten in overeenstemming is met of aansluit op de onderliggende administratieve vastleggingen inclusief het aansluiten of afstemmen van toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Algehele manieren om op risico's in te spelen

(Zie Par. 5)

- A1 Algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, kunnen het volgende inhouden:
- het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is een professioneel-kritische instelling te handhaven;
 - het inschakelen van meer ervaren staf of staf met specifieke bekwaamheden dan wel het gebruikmaken van deskundigen;
 - wijzigingen in de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden;
 - het bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid;
 - wijzigingen in de algehele controlestrategie zoals vereist door Standaard 300, of geplande controlewerkzaamheden, en kunnen wijzigingen omvatten in:
 - de bepaling van de materialiteit door de accountant in overeenstemming met Standaard 320;
 - de plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de overtuigingskracht van controle-informatie die nodig is om het geplande steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te ondersteunen, met name wanneer tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving of de monitoringactiviteiten van de entiteit worden vastgesteld;
 - de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op of nabij de datum van de financiële overzichten wanneer het risico op een afwijking van materieel belang als hoger wordt ingeschat.
- A2 De inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, en daarmee de algehele manieren van de accountant om op die risico's in te spelen, worden beïnvloed door zijn begrip van de interne beheersingsomgeving. Een effectieve 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 heb-

ben evenwel het tegenovergestelde effect; de accountant kan bijvoorbeeld op een niet effectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:

- meer controlewerkzaamheden aan het einde van de periode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- uitgebreider 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 significante mate van invloed op de algehele benadering van de accountant, zoals 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden
(Zie Par. 6)

- A4 De inschatting door de accountant van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen vormt de basis voor het bepalen van de passende controle-aanpak voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. De accountant kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- a de accountant alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op effectieve wijze op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in een bepaalde bewering kan inspelen;
 - b het uitvoeren van enkel gegevensgerichte controles passend is voor bepaalde beweringen, en dat de accountant daarom bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang geen rekening houdt met de gevolgen van de interne beheersingsmaatregelen. Dit kan het geval zijn omdat de accountant geen risico heeft geïdentificeerd waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen en het daarom niet vereist is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Op grond daarvan kan de accountant niet van plan zijn om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen 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 effectieve benadering is.

De accountant hoeft geen verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waar de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang beneden het aanvaardbare lage niveau is. Zoals vereist op grond van paragraaf 18, zet de accountant, ongeacht de geselecteerde benadering en het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang, gegevensgerichte controles op en voert de accountant deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn.

- A5 De aard van een controlemaatregel verwijst naar het doel (namelijk toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles) alsmede naar het soort daarvan (namelijk inspectie, waarneming, het verzoeken om inlichtingen, het verzoek tot externe bevestiging, de rekenkundige controle, het opnieuw uitvoeren 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 de maatregel 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 waarnemingen van een interne beheersingsmaatregel.
- A8 Door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang gebaseerd zijn op en die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt een duidelijk verband gelegd tussen de verdere controlewerkzaamheden en de risico-inschatting.

Manieren om op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen in te spelen

(Zie Par. 7(a))

Aard

- A9 Standaard 315 vereist dat de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen door de accountant wordt uitgevoerd door het inherente risico en het beheersingsrisico in te schatten. De accountant schat het inherente risico in door de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking in te schatten, rekening houdend met hoe en de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen beïnvloeden.³ De door de accountant ingeschatte risico's inclusief de redenen voor die 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 hoog wordt ingeschat, kan de accountant de volledigheid van de contractvoorwaarden laten bevestigen 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 op een afwijking van materieel belang in de bewering 'volledigheid', terwijl gegevensgerichte controles het beste inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in de bewering 'voorkomen'.
- 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 lager wordt ingeschat vanwege de kenmerken van een bepaalde transactiestroom en los van de daarop betrekking hebbende 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 omdat de accountant van plan is de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de accountant voornemens is gegevensgerichte controles op te zetten uitgaande van deze inschatting als laag, voert de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van paragraaf 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 of aan het einde van de periode uitvoeren. Hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de accountant besluit dat het effectiever is om gegevensgerichte controles op of rond de einddatum van de verslagperiode uit te voeren, veeleer dan op een daaraan voorafgaande datum, dan wel om controlewerkzaamheden onaangekondigd of op onverwachte momenten uit te voeren (bijvoorbeeld door onaangekondigd controlewerkzaamheden uit te voeren op specifiek uitgekozen locaties). Dit is in het bijzonder van belang bij het overwegen van de manier waarmee op de risico's op fraude kan worden ingespeeld. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer de risico's op opzettelijke afwijkingen of op manipulatie zijn geïdentificeerd, tot het besluit komt dat het niet effectief zou zijn om controlewerkzaamheden uit

3 Standaard 315, paragraaf 31 en 34.

te voeren teneinde de controlebevindingen van een tussentijdse datum door te trekken naar het einde van de verslagperiode.

- A12 Daartegenover staat dat controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, een hulpmiddel voor de accountant kunnen zijn om significante aangelegenheden in een vroeg stadium van de controle te identificeren, waarna hij deze met de hulp van het management kan oplossen, of voor dergelijke aangelegenheden een effectieve controlebenadering kan opzetten.
- A13 Bovendien kunnen sommige controlewerkzaamheden alleen op of na de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, bijvoorbeeld:
- het aansluiten of afstemmen van de financiële overzichten met de onderliggende administratieve vastleggingen, inclusief het aansluiten of afstemmen van toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken;
 - het onderzoeken van tijdens het opstellen van de financiële overzichten aangebrachte aanpassingen; 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 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 de opbrengsten door middel van het vervaardigen van valse verkoopovereenkomsten als te hoog worden voorgesteld om aan de winstverwachtingen te voldoen, 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.
 - de timing van het opstellen van de financiële overzichten, in het bijzonder voor die toelichtingen die verdere uitleg geven over bedragen die zijn vastgelegd in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht.

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 voornemens is te verkrijgen. Wanneer één bepaalde doelstelling 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 op een afwijking van materieel belang groter is. Voor het inspelen op het ingeschatte risico op 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 effectief 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 besluit om de omvang van het toetsen aan te passen, bijvoorbeeld om in te spelen op de risico's op 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 die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- 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 die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A18 Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelen door de accountant worden geïdentificeerd, of kan de door de entiteit vastgelegde documentatie daarvan beperkt zijn. Daarom kan het efficiënter zijn dat de accountant verdere controlewerkzaamheden uitvoert die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsmaatregelen of van componenten van het systeem van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Het hoger inschatten van het risico

(Zie Par. 7(b))

- A19 Wanneer overtuigender controle-informatie moet worden verkregen omdat het risico hoger wordt ingeschat, kan de accountant de hoeveelheid controle-informatie vergroten, dan wel controle-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door het verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen van ondersteunende informatie.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 8)

- A20 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een relevante bewering kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren en de accountant van plan is om deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.
- A21 Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het verwerken van inzicht bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen. Dezelfde soorten controlewerkzaamheden worden evenwel gehanteerd. Daarom kan de accountant beslissen dat het efficiënt is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen op hetzelfde moment te toetsen als het evalueren van de opzet daarvan en het vaststellen dat die zijn geïmplementeerd.
- A22 Bovendien, kunnen sommige werkzaamheden met betrekking tot het inschatten van risico's, hoewel deze niet specifiek als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet, toch controle-informatie verschaffen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en daarom toch als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt. Zo kunnen de werkzaamheden voor de risico-inschatting van de accountant bestaan uit:
- het verzoeken om inlichtingen over de wijze waarop het management van begrotingen gebruikmaakt;
 - het waarnemen van de door het management gemaakte vergelijking van de begrote en gerealiseerde lasten;

- het inspecteren van de verslagen 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 detecteren 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 de 'dual-purpose test'. Zo kan de accountant 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 'dual-purpose test' wordt opgezet en geëvalueerd door elke doelstelling van de toetsing afzonderlijk in acht te nemen.
- A24 De accountant kan in sommige gevallen tot de conclusie komen dat het onmogelijk is om effectieve gegevensgerichte controles op te zetten waarmee voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kan worden verkregen.⁴ Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit met een geautomatiseerd systeem werkt en van de transacties geen documentatie wordt vervaardigd of bewaard, anders dan via het geautomatiseerde systeem zelf. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 8(b) vereist dat de accountant de interne beheersingsmaatregelen toetst die inspelen op de risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen.

Controle-informatie en de voorgenomen mate waarin op interne beheersingsmaatregelen wordt gesteund

(Zie Par. 9)

- A25 Er kan naar een hoger betrouwbaarheidsniveau inzake de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen worden gestreefd wanneer de gekozen controlebenadering voornamelijk bestaat uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, met name wanneer het niet mogelijk of wanneer het niet realiseerbaar is om uit alleen gegevensgerichte controles voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Andere controlewerkzaamheden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen

(Zie Par.10(a))

- A26 Het verzoeken om inlichtingen alleen is niet voldoende om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Daarom worden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen andere controlewerkzaamheden uitgevoerd. In dit opzicht zou het verzoeken om inlichtingen, in combinatie met inspectie of met het opnieuw uitvoeren, meer betrouwbaarheid kunnen verschaffen dan het verzoeken om inlichtingen samen met waarneming, omdat een waarneming slechts betrekking kan hebben op het moment dat deze wordt gedaan.
- A27 De aard van een bepaalde interne beheersingsmaatregel heeft invloed op het soort controlewerkzaamheden die vereist zijn om controle-informatie over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te verkrijgen. Indien de effectieve werking bijvoorbeeld blijkt uit documentatie, kan de accountant besluiten die documentatie te inspecteren om controle-informatie over de effectieve werking te verkrijgen. Voor andere interne beheersingsmaatregelen is er evenwel mogelijk

⁴ Standaard 315, paragraaf 33.

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 over de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden worden toegekend, of over sommige interne beheersingsmaatregelen, zoals geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. In dergelijke omstandigheden kan mogelijk controle-informatie over de effectieve werking worden verkregen door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met controlewerkzaamheden, zoals waarneming of het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen.

Omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

A28 Wanneer overtuigender 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 vergroten. 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 effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen steunt;
- de verwachte mate van afwijking van een interne beheersingsmaatregel;
- de relevantie en de betrouwbaarheid van de controle-informatie die moet worden verkregen in verband met de effectieve 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.

A29 Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking behoeft het wellicht niet noodzakelijk te zijn om de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen betreffende een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te vergroten. Van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel kan worden verwacht dat deze consistent werkt tenzij in de IT applicatie (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente data die door de IT applicatie 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 kunnen onder meer het toetsen van de *general IT-controls* met betrekking tot de IT applicatie inhouden.

A29a Evenzo kan de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoeren die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang in verband met de integriteit van de gegevens van de entiteit, de volledigheid en nauwkeurigheid van door het systeem van de entiteit gegenereerde rapporten of die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen. Deze toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen toetsingen van general IT-controls omvatten die de aangelegenheden in paragraaf 10(a) behandelen. Wanneer dit het geval is, hoeft de accountant geen verdere toetsingen uit te voeren om controle-informatie over de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10(a) te verkrijgen.

A29b Wanneer de accountant vaststelt dat een general IT-control tekortschiet, kan de accountant de aard van het (de) gerelateerde risico('s) overwegen die voortkomen uit het gebruik van IT die zijn

5 Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315⁶ om de basis te vormen voor de opzet van de aanvullende werkzaamheden van de accountant om in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang. Dergelijke werkzaamheden kunnen betrekking hebben op het bepalen of:

- Het (de) gerelateerde risico('s) die voortkomen uit IT hebben plaatsgevonden. Als gebruikers bijvoorbeeld ongeautoriseerde toegang hebben tot een IT applicatie (maar geen toegang hebben tot de systeemlogboeken die de toegang bijhouden of deze kunnen wijzigen), kan de accountant de systeemlogboeken inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat die gebruikers tijdens de periode geen toegang tot de IT-applicatie hebben gekregen;
- Er zijn alternatieve of overvloedige *general IT-controls* of andere interne beheersingsmaatregelen die inspelen op het (de) gerelateerde risico('s) die voortkomen uit het gebruik van IT. Indien dit het geval is, kan de accountant dergelijke interne beheersingsmaatregelen identificeren (indien ze nog niet geïdentificeerd zijn) en daarom hun opzet evalueren, vaststellen dat ze zijn geïmplementeerd en hun effectieve werking toetsen. Als bijvoorbeeld een *general IT-control* met betrekking tot gebruikerstoegang tekortschiet, kan de entiteit een alternatieve interne beheersingsmaatregel hebben waarbij IT-management de toegangsrapporten van eindgebruikers tijdig beoordeelt. Er kunnen omstandigheden zijn waarin een *application control* kan inspelen op een risico dat voortvloeit uit het gebruik van IT. Dit kan wanneer de informatie die kan worden beïnvloed door de tekortschietende *general IT-control*, kan worden aangesloten met externe bronnen (bijvoorbeeld een bankafschrift) of interne bronnen die niet worden beïnvloed door de tekortschietende *general IT-control* (bijvoorbeeld een afzonderlijke IT-applicatie of gegevensbron).

Het toetsen van indirecte interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 10(b))

A30 In sommige gevallen kan het noodzakelijk zijn controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de effectieve werking van indirecte beheersingsmaatregelen (b.v. *general IT-controls*). Zoals uitgelegd in de paragrafen A29 tot A29b, kunnen *general IT-controls* zijn geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315 vanwege hun ondersteuning van de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of vanwege hun ondersteuning bij het handhaven van de integriteit van de informatie die wordt gebruikt in de financiële verslaggeving van de entiteit inclusief door het systeem gegenereerde rapporten. De vereiste in paragraaf 10(b) erkent dat de accountant mogelijk al bepaalde indirecte interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst om de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10(a) te adresseren.

A31 -

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Periode waarin op de interne beheersingsmaatregelen zal worden gesteund

(Zie Par. 11)

A32 Controle-informatie die alleen op een bepaald moment betrekking heeft, kan voldoende zijn voor het door de accountant beoogde doel, bijvoorbeeld 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 op een interne beheersingsmaatregel te steunen, is het passender controles uit te voeren die het mogelijk maken controle-informatie te verschaffen die aantoont dat de interne beheersingsmaatregel op relevante momenten tijdens die periode effectief heeft gewerkt. Deze controles kunnen onder meer bestaan uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren.

⁶ Standaard 315, paragraaf 26(c)(i).

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens een tussentijdse periode is verkregen

(Zie Par. 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- de specifieke interne beheersingsmaatregelen die tijdens de tussentijdse periode werden getoetst, alsmede de belangrijke wijzingen daarin sinds zij werden getoetst, waaronder wijzingen in het informatiesysteem, in de processen en in het personeel;
- de mate waarin controle-informatie over de effectieve 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 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 Par. 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 en betrouwbaarheid daarvan vast te stellen. Zo kan de accountant 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 in de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende effectieve 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 overwegen 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 effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds vorige controles

(Zie Par. 14(a))

A36 Wijzigingen kunnen de relevantie en betrouwbaarheid van de bij vorige controles verkregen controle-informatie aantasten zodat hierop niet langer kan worden gesteund. Zo hebben wijzigingen in een systeem die een entiteit in staat stellen een nieuw verslag uit dit systeem te verkrijgen, waarschijnlijk geen invloed op de relevantie van de bij een vorige controle verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor data op een andere manier worden gegroepeerd of berekend heeft hierop echter wel een invloed.

Interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds vorige controles

(Zie Par. 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 beperken,
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 paragraaf 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 op 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 bestaande, 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;
- een tekortkoming in het proces van monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit;
- een significant handmatig element in de 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 *general IT controls*.

A39 Indien de accountant voornemens is voor een aantal interne beheersingsmaatregelen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie te steunen, verschaft het toetsen van een aantal van deze interne beheersingsmaatregelen gedurende elke controleperiode bevestigende informatie over de blijvende effectieve 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 effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 16 en 17)

- A40 Een afwijking van materieel belang die door de werkzaamheden van de accountant wordt gedetecteerd, is een sterke aanwijzing van het bestaan van een significante tekortkoming in de interne beheersing.
- A41 Het begrip effectiviteit van de werking van interne beheersingsmaatregelen erkent 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 gedetecteerde mate waarin wordt afgeweken, met name in vergelijking met de verwachte mate, kan een aanwijzing zijn dat niet kan worden gesteund op de interne beheersingsmaatregel, om het risico op het niveau van beweringen terug te brengen naar het niveau dat door de accountant was ingeschat.

Gegevensgerichte controles

(Zie Par. 18)

A42 Op grond van paragraaf 18 wordt vereist dat de accountant gegevensgerichte controles opzet en uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. Voor significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen zijn mogelijk al gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd, omdat paragraaf 6 van de accountant vereist dat de accountant verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking

van materieel belang op het niveau van beweringen. Dienovereenkomstig moeten gegevensgerichte werkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 18:

- Wanneer de verdere controlewerkzaamheden voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 6, geen gegevensgerichte werkzaamheden omvatten; of
- Voor elke transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting die geen significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting is, maar die als van materieel belang is geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315.⁷
- Dit vereiste geeft weer dat:
 - de risico-inschatting door de accountant een kwestie van oordeelsvorming is, waardoor het dus mogelijk is dat niet alle risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd; en
 - er inherente beperkingen zijn met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen, waaronder doorbreken daarvan door het management.

A42a Niet alle beweringen binnen een materiële transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting moeten worden getoetst. Bij het opzetten van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden kan de overweging van de accountant door de bewering(en) waarin, indien een afwijking zou voorkomen, een redelijke mogelijkheid bestaat dat de afwijking van materieel belang is, helpen bij het identificeren van de passende aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden.

Aard en omvang van gegevensgerichte controles

A43 Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant besluiten dat:

- het uitvoeren van alleen gegevensgerichte cijferanalyses voldoende zal zijn om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
- alleen detailcontroles geschikt zijn;
- een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyses en detailcontroles het beste is om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A44 In het algemeen kunnen gegevensgerichte cijferanalyses beter worden gebruikt ten aanzien van grote aantallen transacties die min of meer voorspelbaar zijn in de tijd. Standaard 520⁸ stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor de uitvoering van cijferanalyses tijdens een controle.

A45 De inschatting van het risico of de aard van de bewering is van belang voor het opzetten van detailcontroles. Detailcontroles betreffende de beweringen 'bestaan' en 'voorkomen' zouden kunnen inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen die in een in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat de daarop betrekking hebbende controle-informatie wordt verkregen. Aan de andere kant kunnen detailcontroles betreffende de bewering 'volledigheid' inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen waarvan wordt verwacht dat zij in het desbetreffende in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat wordt onderzocht of dit inderdaad het geval is.

A46 Omdat bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen die de accountant van plan is om te toetsen, moet de omvang van de gegevensgerichte controles mogelijk worden vergroot wanneer de uitkomsten uit de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onbevredigend zijn. Het vergroten van de omvang van een controlemaatregel is echter alleen passend als deze controlemaatregel zelf relevant is voor het specifieke risico.

⁷ Standaard 315, paragraaf 36.

⁸ Standaard 520, *Cijferanalyses*.

A47 Bij het opzetten van detailcontroles wordt de omvang van de te toetsen elementen gewoonlijk uitgedrukt in termen van de steekproefomvang. Andere aangelegenheden zijn daarbij echter ook relevant, waaronder de vraag of het effectiever is andere selectiemethoden gericht op toetsing te hanteren. Standaard 500 verschaft hierover aanvullende leidraden.⁹

Overwogen of werkzaamheden inzake externe bevestiging moeten worden uitgevoerd

(Zie Par. 19)

A48 Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn veelal relevant bij beweringen geassocieerd met rekeningsaldi en de elementen daarvan, maar behoeven niet tot deze elementen te worden beperkt. Zo is het mogelijk dat de accountant verzoekt om externe bevestiging van de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties afgesloten tussen een entiteit en andere partijen. Werkzaamheden inzake externe bevestiging kunnen tevens worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het niet vervuld zijn van bepaalde voorwaarden. Zo kan een verzoek specifiek de bevestiging nastreven dat er geen nevenovereenkomsten bestaan die relevant kunnen zijn voor de afgrenzingsbewering voor de opbrengsten van een entiteit. Andere situaties waarin werkzaamheden inzake externe bevestigingen relevante controle-informatie kunnen verschaffen bij het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zijn onder meer:

- de banksaldi en andere informatie die verband houden met bancaire relaties;
- aldi en voorwaarden van handelsvorderingen;
- 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;
- op leveranciers van toepassing zijnde rekeningsaldi en voorwaarden.

A49 Hoewel externe bevestigingen relevante controle-informatie voor bepaalde beweringen kunnen verschaffen, bestaan er beweringen waarvoor externe bevestigingen minder relevante controle-informatie verschaffen. Zo verschaffen externe bevestigingen minder relevante controle-informatie met betrekking tot de inbaarheid van rekeningsaldi van handelsvorderingen dan voor het bestaan daarvan.

A50 De accountant kan vaststellen dat werkzaamheden inzake externe bevestigingen die met een bepaald doel zijn uitgevoerd, de gelegenheid bieden om controle-informatie over andere aangelegenheden te verkrijgen. Zo omvatten bevestigingsverzoeken voor bankrekeningsaldi vaak verzoeken om 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 bevestigingen zullen worden uitgevoerd.

A51 Factoren die een hulpmiddel kunnen vormen voor de accountant bij het bepalen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd, zijn onder meer:

- de kennis van de bevestigende partij van het object van onderzoek – antwoorden kunnen betrouwbaarder zijn indien zij worden verstrekt door een persoon bij de bevestigende partij die over de benodigde kennis beschikt van de informatie die het voorwerp van de bevestiging uitmaakt;
 - de mogelijkheid of de bereidheid van de beoogde bevestigende partij om een antwoord te verstrekken – zo is het mogelijk dat de bevestigende partij:
 - de verantwoordelijkheid voor het antwoorden op een bevestigingsverzoek niet aanvaardt;
 - van mening is dat het verstrekken van een antwoord te duur of te tijdrovend is;

⁹ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 10.

- zich zorgen maakt over de mogelijke juridische aansprakelijkheid die uit het verstrekken van een antwoord resulteert;
- verantwoording aflegt voor transacties die luiden in verschillende valuta; of
- actief is in een omgeving waarin het antwoorden op een verzoek tot bevestiging geen significant aspect van de dagelijkse activiteiten uitmaakt.

In dergelijke situaties is het mogelijk dat bevestigende partijen geen antwoord verstrekken, op informele wijze antwoorden of het gebruik dat van het antwoord wordt gemaakt, trachten te beperken.

- de objectiviteit van de beoogde bevestigende partij – indien de bevestigende partij een verbonden partij is van de entiteit, kunnen antwoorden op verzoeken tot bevestigingen minder betrouwbaar zijn.

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten

(Zie Par. 20)

A52 De aard en ook de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten zijn afhankelijk van de aard en complexiteit van het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de daarmee samenhangende risico's op een afwijking van materieel belang.

Gegevensgerichte controles die inspelen op significante risico's

(Zie Par. 21)

A53 Paragraaf 21 van deze Standaard vereist van de accountant dat deze gegevensgerichte controles uitvoert die specifiek inspelen op de risico's die hij als significant heeft aangemerkt. Controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die rechtstreeks door de accountant van passende bevestigende partijen wordt verkregen, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie met het betrouwbaarheidsniveau dat de accountant nodig heeft om in te spelen op significante risico's op 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 winstverwachtingen te voldoen, kan er een risico zijn dat het management het opnemen van opbrengsten te hoog voorstelt door ten onrechte reeds winst op te nemen uit hoofde van 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 bevestigingen opzetten, niet alleen om de openstaande saldi te bevestigen, maar ook om de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van de datum, de mogelijkheden van retourneren en de leveringsvoorwaarden te bevestigen. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om dergelijke werkzaamheden inzake externe bevestigingen aan te vullen met het verzoeken om inlichtingen over wijzigingen in de verkoopovereenkomsten en de leveringsvoorwaarden bij personeelsleden binnen de entiteit die niet bij de financiële activiteiten zijn betrokken. Gegevensgerichte controles met betrekking tot significante risico's worden meestal zodanig opgezet dat zij zeer betrouwbare controle-informatie opleveren.

Timing van gegevensgerichte controles

(Zie Par. 22 en 23)

A54 In de meeste gevallen verschaft controle-informatie uit gegevensgerichte controles die in het kader van vorige controles zijn verricht, weinig of geen controle-informatie voor de lopende periode. Er zijn echter uitzonderingen. Zo is het mogelijk dat een in het kader van een voorgaande controle verkregen standpunt van een juridisch raadgever 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 uit gegevensgerichte controles die in het kader van een vorige

controle zijn verricht, te gebruiken indien die controle-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 Par. 22)

A55 In sommige situaties kan de accountant bepalen dat het effectief 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 af te stemmen op de vergelijkbare informatie met betrekking tot de tussentijdse datum, teneinde:

- a bedragen te identificeren die ongebruikelijk lijken;
- b deze bedragen te onderzoeken; en
- c gegevensgerichte 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 eventuele afwijkingen die op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet door de accountant worden gedetecteerd. 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 niet gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uit te voeren:

- de interne beheersingsomgeving en andere 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 op een afwijking van materieel belang;
- de aard van de transactiestroom of het rekeningsaldo en de daarmee verband houdende beweringen;
- de mate waarin de accountant in staat is passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden, dan wel gegevensgerichte controlewerkzaamheden in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren die betrekking hebben op het resterende deel van de periode teneinde het risico terug te brengen dat afwijkingen die mogelijk op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet worden gedetecteerd.

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 informatie over de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode zal opleveren die onderzoek mogelijk maakt naar:
 - significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
 - andere oorzaken van significante fluctuaties of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
 - veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

Afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd

(Zie Par. 23)

A58 Wanneer de accountant besluit dat de geplande aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden die op het resterende gedeelte van de verslagperiode betrekking hebben, moeten worden aangepast als gevolg van onverwachte afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd, 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.

Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten

(Zie Par. 24)

A59 Het evalueren van de juiste presentatie, rangschikking en inhoud van de financiële overzichten omvat bijvoorbeeld overwegingen van de gebruikte terminologie zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de mate van verstrekte detaillering samenvoeging en opsplitsing van bedragen alsmede de grondslagen van de geïllustreerde bedragen.

Evaluatie van de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie

(Zie Par. 25, 26 en 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 significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van de afwijkingen die de accountant door het uitvoeren van gegevensgerichte controles detecteert, kan zijn oordeelsvorming betreffende de risico-inschatting wijzigen en kan een aanwijzing zijn voor een significante tekortkoming in de interne beheersing;
- de accountant kan zich bewust worden van tegenstrijdigheden in de administratieve vastleggingen, dan wel tegenstrijdige of ontbrekende controle-informatie;
- cijferanalyses die in het stadium van de algehele beoordeling van de controle worden uitgevoerd, kunnen duiden op een voorheen niet gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang;

In dergelijke omstandigheden kan de accountant genoodzaakt zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van het opnieuw bestuderen van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en het effect op de significante transactiestromen, rekeningsaldi, toelichtingen en daarmee verband houdende relevante beweringen. Standaard 315 bevat verdere leidraden voor het herzien door de accountant van de risico-inschatting.¹⁰

A61 De accountant kan er niet van uitgaan dat een geval van fraude of van een fout een geïsoleerde gebeurtenis is. Daarom is de afweging van de wijze waarop het detecteren van een afwijking invloed heeft op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, belangrijk voor de vraag of de inschatting nog steeds van toepassing is.

A62 De oordeelsvorming van de accountant ten aanzien van het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:

- de significantie van een mogelijke afwijking in de bewering en de waarschijnlijkheid dat deze afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten;
- de effectiviteit van de reacties van het management en van de interne beheersingsmaatregelen om op de risico's in te spelen;

¹⁰ Standaard 315, paragraaf 53.

- de bij vorige controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de controle-informatie;
- het inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en haar systeem van interne beheersing.

Documentatie

(Zie Par. 28)

A63 De vorm en omvang van controledocumentatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar systeem van interne beheersing, de informatie die vanuit de entiteit ter beschikking staat, en de controlemethodologie en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

402 Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie

Inleiding	1-6
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-5
<i>Ingangsdatum</i>	6
Doelstellingen	7
Definities	8
Vereisten	9-22
<i>Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing</i>	9-14
<i>Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	15-17
<i>Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten</i>	18
<i>Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie</i>	19
<i>Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie</i>	20-22
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A44
<i>Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing</i>	A1-A23
<i>Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	A24-A39
<i>Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten</i>	A40
<i>Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie</i>	A41
<i>Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie</i>	A42-A44

Inleiding

Toepassingsgebied 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 het systeem van interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, 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, op te zetten en uit te voeren.
- 2 Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijfsvoering uit aan organisaties die diensten verlenen variërend van de uitvoering van een specifieke taak onder de leiding van de entiteit tot de vervanging van volledige bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties van de entiteit, zoals de fiscale compliance functie. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verleend, vormen een integrerend 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 gebruikersorganisatie wanneer die diensten, en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen, deel uitmaken van het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. De meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie zijn waarschijnlijk onderdeel van het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, of andere daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het informatiesysteem van een gebruikersorganisatie, indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:
 - a hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie verwerkt wordt, hetzij handmatig of met behulp van IT, en of deze is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken. Dit omvat wanneer de diensten van de serviceorganisatie invloed hebben op hoe;
 - i Transacties van de gebruikersorganisatie worden geïnitieerd en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, waar nodig gecorrigeerd en opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
 - ii Informatie over gebeurtenissen of omstandigheden, anders dan transacties, door de gebruikersorganisatie wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.
 - b administratieve vastleggingen, specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen en andere onderbouwende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in paragraaf 3(a);
 - c het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie op te stellen uit de vastleggingen die beschreven zijn in paragraaf 3(b), met inbegrip van, indien het betrekking heeft op toelichtingen en schattingen met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen; en
 - d de IT-omgeving van de entiteit relevant voor (a) en (c) hierboven.

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

2 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

- 4 De aard en de omvang van de werkzaamheden die de accountant van de gebruikersorganisatie moet uitvoeren met betrekking tot de door een serviceorganisatie verleende diensten, zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle.
- 5 Deze Standaard is niet van toepassing op diensten van financiële instellingen die beperkt blijven tot het verwerken, op een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit worden geautoriseerd, zoals het verwerken van transacties op de lopende rekening door een bank of het verwerken van effectentransacties door een effectenmakelaar. Deze Standaard is ook niet van toepassing op de controle van transacties die voortvloeien uit eigen-domsbelangen in andere entiteiten zoals maatschappen, vennootschappen en joint ventures, wanneer de eigendomsbelangen administratief zijn verwerkt en aan de belanghebbenden zijn gemeld.

Ingangsdatum

- 6 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 7 De doelstellingen van de accountant van de gebruikersorganisatie, wanneer die gebruikersorganisatie gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie zijn:
 - a het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
 - b het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

Definities

- 8 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
 - a *aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie* - Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikersorganisaties zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
 - b *rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 402 'type 1 rapport' genoemd)* - 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 die op een gegeven datum opgezet en geïmplementeerd zijn; en
 - ii een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.
 - c *rapport over de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 402 'type 2 rapport' genoemd)* - 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 de implementatie ervan

- op een gegeven datum of gedurende een gegeven periode, en in bepaalde gevallen de effectieve werking ervan gedurende een gegeven periode; en
- ii een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij:
 - a zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
 - b een beschrijving geeft van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die hij heeft verricht en de resultaten daarvan.
- d *accountant van de serviceorganisatie* - Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport uitbrengt over de interne beheersingsmaatregelen van die organisatie.
- e *serviceorganisatie* - Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
- f *systeem van een serviceorganisatie* - De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om gebruikersorganisaties de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat.
- g *subserviceorganisatie* - Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt sommige diensten uit te voeren die aan gebruikersorganisaties worden verleend, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
- h *accountant van de gebruikersorganisatie* - Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie controleert en daarover verslag uitbrengt.
- i *gebruikersorganisatie* - Een entiteit die gebruikmaakt 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 gebruikersorganisatie overeenkomstig Standaard 315³ dient de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht te verwerven in de wijze waarop die organisatie bij haar activiteiten gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie, waaronder: (Zie Par. A1, A2)
 - a de aard van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het effect ervan op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie; (Zie Par. A3, A4 en A5)
 - b de aard en de materialiteit van de verwerkte transacties, rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen waarop de serviceorganisatie invloed heeft; (Zie Par. A6)
 - c de mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikersorganisatie; en (Zie Par. A7)
 - d de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden betreffende de door de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)

³ Standaard 315, paragraaf 11.

- 10 Bij het verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant van de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'⁴ te identificeren bij de gebruikersorganisatie vanuit degenen die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de maatregelen die worden toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.⁵ (Zie Par. A12, A13 en A14)
- 11 De accountant van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of er een toereikend inzicht is verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis biedt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
- 12 Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie geen toereikend inzicht kan verwerven via de gebruikersorganisatie, dient hij dit inzicht te verwerven via een of meer van de volgende werkzaamheden:
 - a het verkrijgen van een type 1- of type 2-rapport, indien beschikbaar;
 - b het opnemen van contact met de serviceorganisatie, via de gebruikersorganisatie, om specifieke informatie te verkrijgen;
 - c het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
 - d het gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden te laten uitvoeren die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie om zijn inzicht in de serviceorganisatie te ondersteunen

- 13 Bij het bepalen of de controle-informatie in een type 1- of type 2-rapport voldoende en geschikt is, dient de accountant van de gebruikersorganisatie ervan overtuigd te zijn dat:
 - a de accountant van de serviceorganisatie vakbekwaam is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en
 - b de standaarden op basis waarvan het type 1- of type 2-rapport is uitgebracht, adequaat zijn. (Zie Par. 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 hij:
 - a te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
 - b te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; en
 - c te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven wat betreft vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie Par. A22, A23)

⁴ Standaard 315, paragraaf 26(a).

⁵ Standaard 315, paragraaf 26(d).

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

- 15 Bij het inspelen op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant van de gebruikersorganisatie:
- a te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie over de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen beschikbaar is op basis van vastleggingen bij de gebruikersorganisatie; en, zo niet,
 - b verdere controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dan wel gebruik te maken van een andere accountant om die werkzaamheden namens hem bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren. (Zie Par. A24, A25, A26, A27 en A28)

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

- 16 Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitsprekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient hij controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen via een of meer van de volgende werkzaamheden:
- a het verkrijgen van een type 2-rapport, indien beschikbaar;
 - b het verrichten van passende toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
 - c het gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te laten verrichten. (Zie Par. A29 en A30)

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie voor de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie

- 17 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie overeenkomstig paragraaf 16(a) van plan is een type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie voor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, dient hij na te gaan of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om zijn risico-inschatting te ondersteunen, door:
- a te evalueren of de beschrijving, de opzet en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
 - b te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven in de vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de effectieve werking ervan te toetsen;
 - c te evalueren of de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben adequaat is en de tijd te evalueren die is verstreken sinds het verrichten van de toetsingen; en
 - d te evalueren of de door de accountant van de serviceorganisatie verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan, zoals die in diens rapport zijn beschreven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om zijn risico-inschatting te ondersteunen. (Zie Par. A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38 en A39)

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten

- 18 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van plan is gebruik te maken van een type 1- of type 2-rapport waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten en die diensten

zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, dient hij de vereisten van deze Standaard toe te passen met betrekking tot de door de subserviceorganisatie verleende diensten. (Zie Par. A40)

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie

- 19 De accountant van de gebruikersorganisatie dient bij het management van deze organisatie inlichtingen in te winnen over de vraag of de serviceorganisatie haar melding heeft gedaan, dan wel of zij anderszins kennis heeft, van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of niet-gecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie van invloed zijn. De accountant van de gebruikersorganisatie dient te evalueren op welke wijze dergelijke aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden, met inbegrip van het effect op zijn conclusies en op zijn controleverklaring. (Zie Par. A41)

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie

- 20 De accountant van de gebruikersorganisatie dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig Standaard 705⁶ aan te passen indien hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. (Zie Par. A42)
- 21 De accountant van de gebruikersorganisatie dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden te verwijzen, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke verwijzing door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor zijn controleoordeel. (Zie Par. A43)
- 22 Wanneer een verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor een inzicht in een aanpassing van het oordeel van de accountant van de gebruikersorganisatie, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor dat oordeel. (Zie Par. A44)

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 Par. 9)

- A1 Informatie over de aard van de door een serviceorganisatie verleende diensten kan uit een breed scala aan bronnen worden verkregen, zoals:
- gebruikershandleidingen;
 - systeemoverzichten;
 - technische handleidingen;
 - het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie;
 - rapporten van serviceorganisaties, de interne auditfunctie of regelgevende of toezichthoudende instanties over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie;

6 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6.

- rapporten van de accountant van de serviceorganisatie, met inbegrip van managementletters, indien beschikbaar.

A2 Kennis verkregen uit de ervaring die de accountant van de gebruikersorganisatie met de serviceorganisatie heeft, bijvoorbeeld via andere controleopdrachten, kan ook nuttig zijn om inzicht te verwerven in de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten. Dit kan met name nuttig zijn als de diensten en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in hoge mate gestandaardiseerd zijn.

Aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten

(Zie Par. 9(a))

A3 Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie zoals een organisatie die transacties verwerkt en de daarmee verband houdende verantwoordingsplicht handhaaft of die transacties vastlegt en daaraan gerelateerde gegevens verwerkt. Onder serviceorganisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld trustafdelingen 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 softwarepakketten en een technische infrastructuur ter beschikking stellen zodat cliënten financiële en operationele transacties kunnen verwerken.

A4 Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een serviceorganisatie zijn:

- het bijhouden van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie;
- het beheren van activa;
- het als tussenpersoon voor de gebruikersorganisatie tot stand brengen, vastleggen of verwerken van transacties.

Specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen

A5 Kleinere entiteiten kunnen gebruikmaken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijvoorbeeld de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratieve vastleggingen tot het opstellen van financiële overzichten. Wanneer een kleinere entiteit gebruikmaakt van een dergelijke serviceorganisatie om haar financiële overzichten op te stellen, ontheft dit haar management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.⁷

Aard en materialiteit van door de serviceorganisatie verwerkte transacties

(Zie Par. 9(b))

A6 Een serviceorganisatie kan beleidslijnen en procedures vaststellen die van invloed zijn op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie. Deze beleidslijnen en procedures staan ten minste gedeeltelijk fysiek en operationeel apart van de gebruikersorganisatie. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt af van de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de aard en de materialiteit van de transacties die zij voor de gebruikersorganisatie verwerkt. In bepaalde situaties kunnen de door de serviceorganisatie verwerkte transacties en de daardoor beïnvloede rekeningen niet van materieel belang lijken te zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, maar de aard van de verwerkte transacties kan significant zijn en de accountant van de gebruikersorganisatie kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

Mate van interactie tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie

(Zie Par. 9(c))

⁷ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 4, A2 en A3.

- A7 De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van beide organisaties. De mate van interactie verwijst naar in hoeverre de gebruikersorganisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen voor de door de serviceorganisatie uitgevoerde verwerking kan toepassen en daadwerkelijk implementeert. Zo bestaat er een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie wanneer de gebruikersorganisatie transacties autoriseert en de serviceorganisatie die transacties verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt. In deze omstandigheden kan het voor de gebruikersorganisatie praktisch uitvoerbaar zijn om effectieve interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor die transacties. Wanneer de serviceorganisatie daarentegen transacties voor de gebruikersorganisatie tot stand brengt, of die transacties aanvankelijk vastlegt, verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt, is er een kleinere mate van interactie tussen de twee organisaties. In deze omstandigheden kan de gebruikersorganisatie niet in staat zijn om binnen de eigen organisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen toe te passen voor deze transacties, of kan zij ervoor kiezen dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie.

Aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie
(Zie Par. 9(d))

- A8 Het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie kan aangelegenheden regelen zoals:
- de aan de gebruikersorganisatie te verstrekken informatie en de verantwoordelijkheden voor het tot stand brengen van transacties die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie uitgevoerde activiteiten;
 - het toepassen van vereisten van regelgevende of toezichthoudende instanties die betrekking hebben op de vorm van of de toegang tot te bewaren vastleggingen;
 - de eventuele schadeloosstelling die aan de gebruikersorganisatie moet worden betaald in het geval van een tekortschietende uitvoering;
 - of de serviceorganisatie een rapport zal uitbrengen over haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijk rapport een type 1- of een type 2-rapport zal zijn;
 - of de accountant van de gebruikersorganisatie het recht heeft op toegang tot de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie wordt bijgehouden, alsmede tot andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van de controle; en
 - of de overeenkomst directe communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie toestaat.
- A9 Er bestaat een directe relatie tussen de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie en tussen de serviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Deze relaties creëren niet noodzakelijk een directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Wanneer er geen directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie bestaat, verloopt de communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie gewoonlijk via de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een accountant van een gebruikersorganisatie en een accountant van een serviceorganisatie, met inachtneming van de toepasselijke ethische en geheimhoudingsoverwegingen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een accountant van een serviceorganisatie om namens hem werkzaamheden uit te voeren zoals:
- a toetsingen van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie; of
 - b gegevensgerichte controles met betrekking tot de door een serviceorganisatie bijgehouden transacties en saldi in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A10 Accountants in de publieke sector hebben over het algemeen ruime toegangsrechten die bij wet zijn vastgesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin van dergelijke toegangsrechten geen gebruik kan worden gemaakt, bijvoorbeeld wanneer de serviceorganisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een accountant in de publieke sector het noodzakelijk vinden om inzicht te verwerven in de wetgeving die van toepassing is in het andere rechtsgebied om na te gaan of passende toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een accountant in de publieke sector kan ook toegangsrechten verkrijgen krachtens, of aan de gebruikersorganisatie vragen om deze op te nemen in, een contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.
- A11 Accountants in de publieke sector kunnen ook gebruikmaken van een andere accountant om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles te laten uitvoeren die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op door de serviceorganisatie verleende diensten

(Zie Par. 10)

- A12 De gebruikersorganisatie kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de serviceorganisatie vaststellen die door de accountant van de gebruikersorganisatie kunnen worden getoetst, zodat deze kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor sommige of alle daarmee verband houdende beweringen, ongeacht de bij de serviceorganisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer een gebruikersorganisatie bijvoorbeeld gebruikmaakt van een serviceorganisatie om haar loontransacties te verwerken, kan zij interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verzending en ontvangst van looninformatie vaststellen die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of detecteren. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen:
- het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met informatierapporten van de serviceorganisatie nadat de gegevens zijn verwerkt;
 - het herberekenen van een steekproef van de loonbedragen om deze op hun administratieve juistheid te toetsen, en het beoordelen van het totaalbedrag van de loonkosten om dit op redelijkheid te toetsen.
- A13 In deze situatie kan de accountant van de gebruikersorganisatie toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie met betrekking tot de loonadministratie verrichten zodat hij kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor de beweringen die betrekking hebben op de loontransacties.
- A14 Zoals uiteengezet in Standaard 315⁸, kan de accountant van de gebruikersorganisatie bij sommige risico's van oordeel zijn dat het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen. Dergelijke risico's kunnen verband houden met de onnauwkeurige en onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen of rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige interventie mogelijk maken. Er kan met name sprake zijn van dergelijke geautomatiseerde verwerking wanneer de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van serviceorganisaties. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die op dergelijke risico's betrekking hebben, relevant voor de controle en wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij inzicht verwerft in een beoordeling verricht van dergelijke interne beheersingsmaatregelen overeenkomstig de paragrafen 9 en 10 van deze Standaard.

Verdere werkzaamheden indien er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen

(Zie Par. 12)

8 Standaard 315, paragraaf 30.

- A15 De beslissing van de accountant van de gebruikersorganisatie over het controlemiddel dat hij, afzonderlijk of in combinatie, in het geval van paragraaf 12 zal inzetten om de noodzakelijke informatie te verkrijgen op basis waarvan hij de risico's op een afwijking van materieel belang kan identificeren en inschatten die betrekking heeft op het feit dat de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- de omvang van zowel de gebruikersorganisatie als de serviceorganisatie;
 - de complexiteit van de transacties bij de gebruikersorganisatie en de complexiteit van de door de serviceorganisatie verleende diensten;
 - de locatie van de serviceorganisatie (de accountant van de gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere accountant om namens hem werkzaamheden uit te voeren bij de serviceorganisatie wanneer deze zich op een verafgelegen locatie bevindt);
 - de vraag of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de accountant van de gebruikersorganisatie daadwerkelijk voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; en
 - de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.
- A16 Een serviceorganisatie kan een accountant de opdracht geven een rapport op te stellen over de beschrijving en de opzet van haar interne beheersingsmaatregelen (type 1-rapport) of over de beschrijving en de opzet alsook de effectieve werking van haar interne beheersingsmaatregelen (type 2-rapport). Type 1- of type 2-rapporten kunnen worden uitgebracht overeenkomstig Standaard 3402⁹ dan wel overeenkomstig standaarden die zijn vastgesteld door een daartoe bevoegde of erkende organisatie (die een andere naam kan gebruiken, zoals type A- of type B-rapporten).
- A17 Of er een type 1-of type 2-rapport beschikbaar is, zal over het algemeen afhangen van de vraag of het contract tussen een serviceorganisatie en een gebruikersorganisatie voorziet in de opstelling van een dergelijk rapport door de serviceorganisatie. Een serviceorganisatie kan er, om praktische redenen, ook voor kiezen een type 1- of type-2 rapport beschikbaar te stellen aan haar gebruikersorganisaties. Het is echter mogelijk dat in sommige gevallen geen type 1- of type 2-rapport beschikbaar is voor gebruikersorganisaties.
- A18 In sommige omstandigheden kan een gebruikersorganisatie een of meer significante bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties, zoals haar volledige fiscale planning- en compliancefuncties, haar financiële beheer en administratie of de controllerfunctie, aan een of meer serviceorganisaties uitbesteden. Omdat er in deze omstandigheden mogelijk geen rapport over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie beschikbaar is, kan de meest effectieve methode voor de accountant van de gebruikersorganisatie om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, erin bestaan de serviceorganisatie te bezoeken, omdat het aannemelijk is dat er een directe interactie bestaat tussen het management van de gebruikersorganisatie en dat van de serviceorganisatie.
- A19 Er kan van een andere accountant gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen die betrekking hebben op de diensten geleverd aan de gebruikersorganisatie. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de accountant van de gebruikersorganisatie 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. Indien de accountant van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere accountant baseert, kunnen de leidraden in Standaard 220¹⁰ nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het vaststellen van de competentie en capaciteiten van de andere accountant (met inbegrip van de onafhankelijkheid van die accountant) en de aansturing van en het toezicht op de andere accountant, aard, omvang en timing van de werkzaamheden toegewezen aan de andere accountant en het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

9 Standaard 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*.

10 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

A20 Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie, die op haar beurt gebruikmaakt van een subserviceorganisatie voor het verlenen van sommige aan de gebruikersorganisatie verleende diensten die deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem. De subserviceorganisatie kan een entiteit zijn die losstaat van dan wel verbonden is met de serviceorganisatie. Een accountant van de gebruikersorganisatie kan het noodzakelijk vinden de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie te beschouwen. In omstandigheden waarbij er van een of meer subserviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, wordt de interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie uitgebreid tot de interactie tussen de gebruikersorganisatie, de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties. De mate van interactie alsmede de aard en materialiteit van de door de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties verwerkte transacties zijn de belangrijkste factoren die de accountant van de gebruikersorganisatie moet overwegen om de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie te bepalen.

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie ter ondersteuning van zijn inzicht in de serviceorganisatie
(Zie Par. 13 en 14)

A21 De accountant van de gebruikersorganisatie kan verzoeken om inlichtingen over de accountant van de serviceorganisatie bij diens beroepsorganisatie of bij andere beroepsbeoefenaren en verzoeken om inlichtingen over de vraag of de accountant van de serviceorganisatie aan toezicht onderworpen is. De accountant van de serviceorganisatie kan werkzaam zijn in een rechtsgebied waar andere standaarden worden gevolgd met betrekking tot rapportages over interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie kan informatie over de door de accountant van de serviceorganisatie gebruikte standaarden verkrijgen bij de organisatie die deze standaarden vaststelt.

A22 Een type 1- of type 2-rapport kan, samen met informatie over de gebruikersorganisatie, de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht helpen verwerven in:

- a de aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op de verwerking van de transacties van de gebruikersorganisatie, 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 zich afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie zouden kunnen voordoen;
 - c de interne beheersingsdoelstellingen bij de serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen beweringen; en
 - d de vraag of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie toereikend zijn opgezet en geïmplementeerd om verwerkingsfouten die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, te voorkomen of te detecteren.
- Een type 1- of type 2-rapport kan de accountant van de gebruikersorganisatie helpen voldoende inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Een type 1-rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A23 Een type 1- of type 2-rapport dat van een datum is dan wel voor een periode geldt die buiten de verslagperiode van een gebruikersorganisatie valt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie een voorlopig inzicht helpen verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de serviceorganisatie, indien het rapport aangevuld is met aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Indien de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie van een datum is dan wel voor een periode geldt die voorafgaat aan het begin van de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft, kan de accountant van de gebruikersorganisatie werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1- of type 2-rapport te actualiseren, zoals:

- het bespreken van de wijzigingen bij de serviceorganisatie met medewerkers van de gebruikersorganisatie die gezien hun positie van dergelijke wijzigingen op de hoogte zouden zijn;
- het beoordelen van actuele documentatie en correspondentie die uitgaat van de serviceorganisatie; of
- het bespreken van de wijzigingen met medewerkers van de serviceorganisatie.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 15)

- A24 Of het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op afwijkingen van materieel belang bij een gebruikersorganisatie vergroot, is afhankelijk van de aard van de verleende diensten en de interne beheersingsmaatregelen voor deze diensten; in sommige gevallen kan het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op een afwijking van materieel belang bij een gebruikersorganisatie verkleinen, met name wanneer de gebruikersorganisatie zelf niet de noodzakelijke deskundigheid bezit om bepaalde activiteiten te verrichten, zoals het tot stand brengen, verwerken en vastleggen van transacties, of niet over de adequate middelen beschikt (bijvoorbeeld een IT-systeem).
- A25 Wanneer de serviceorganisatie van materieel belang zijnde elementen van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie beheert, is het mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie directe toegang tot die vastleggingen moet hebben om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verkrijgen met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de vastleggingen of om de daarin vastgelegde transacties en saldi te kunnen onderbouwen, of beide. Een dergelijke toegang kan mede inhouden dat een fysieke inspectie van de vastleggingen wordt verricht in de kantoren van de serviceorganisatie of dat de elektronisch beheerde vastleggingen worden onderzocht vanuit de gebruikersorganisatie of vanuit een andere locatie, of beide. Wanneer de directe toegang langs elektronische weg is verkregen, kan de accountant van de gebruikersorganisatie controle-informatie verkrijgen over de geschiktheid van de door de serviceorganisatie toegepaste interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid en de integriteit van de gegevens van de gebruikersorganisatie 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 vertegenwoordigen die door een serviceorganisatie namens de gebruikersorganisatie worden gehouden respectievelijk zijn uitgevoerd, kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- a het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de gebruikersorganisatie in bezit heeft: de betrouwbaarheid van deze bron van controle-informatie wordt bepaald door de aard en omvang van de administratieve vastleggingen en ondersteunende documentatie die door de gebruikersorganisatie wordt bijgehouden. In sommige gevallen is het mogelijk dat de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transacties die namens haar zijn uitgevoerd, bijhoudt;
 - b het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de serviceorganisatie in bezit heeft: de toegang van de accountant van de gebruikersorganisatie tot de vastleggingen van de serviceorganisatie kan worden vastgelegd als onderdeel van de contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie worden beheerd;
 - c het verkrijgen van bevestigingen van de serviceorganisatie met betrekking tot saldi en transacties: waar de gebruikersorganisatie saldi en transacties onafhankelijk vastlegt, kan een bevestiging van de serviceorganisatie ter staving van de vastleggingen van de gebruikersorganisatie betrouwbare controle-informatie vormen wat betreft het bestaan van de desbetreffende transacties en activa. Wanneer er bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van meerdere serviceorganisaties, zoals een vermogensbeheerder en een bewaarnemer, en deze serviceorganisaties hun vastleggingen onafhankelijk bijhouden, kan de accountant van de gebruikersorganisatie saldi

bij deze organisaties laten bevestigen om deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de gebruikersorganisatie.

Indien de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke vastleggingen bijhoudt, staat informatie uit een bevestiging van een serviceorganisatie slechts gelijk met een vermelding van wat in door de serviceorganisatie bijgehouden vastleggingen is opgenomen. Dergelijke bevestigingen vormen derhalve op zichzelf geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke controle-informatie kan worden gevonden;

- d het uitvoeren van cijferanalyses op de door de gebruikersorganisatie bijgehouden vastleggingen of de van de serviceorganisatie ontvangen rapporten: de effectiviteit van cijferanalyses zal waarschijnlijk verschillen naargelang van de bewering en worden beïnvloed door de omvang en de mate van detail van de beschikbare informatie.

A27 Een andere accountant kan werkzaamheden die gegevensgericht van aard zijn, uitvoeren ten behoeve van een accountant van een gebruikersorganisatie. Een dergelijke opdracht kan inhouden dat die andere accountant werkzaamheden uitvoert die door de gebruikersorganisatie en haar accountant en door de serviceorganisatie en haar accountant zijn overeengekomen. De bevindingen van de door de andere accountant uitgevoerde werkzaamheden worden door de accountant van de gebruikersorganisatie beoordeeld om te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Voorts kunnen er door de overheid of door contractuele overeenkomsten vereisten worden opgelegd waarbij een accountant van de serviceorganisatie aangewezen werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn. De resultaten van deze vereiste werkzaamheden met betrekking tot saldi en transacties die door de serviceorganisatie zijn verwerkt, kunnen door accountants van gebruikersorganisaties worden gebruikt als deel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun controleoordeel. In deze omstandigheden kan het zinvol zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie, vóór het uitvoeren van de werkzaamheden, afspraken maken over de controledocumentatie of de toegang tot de controledocumentatie die aan de accountant van de gebruikersorganisatie zal worden verstrekt.

A28 In bepaalde omstandigheden, met name wanneer een gebruikersorganisatie haar financiële functie gedeeltelijk of volledig aan een serviceorganisatie uitbesteedt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie geconfronteerd worden met een situatie waarbij een significant gedeelte van de controle-informatie bij de serviceorganisatie aanwezig is. Het is mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie of een andere accountant namens hem gegevensgerichte controles bij de serviceorganisatie moet uitvoeren. Een accountant van de serviceorganisatie kan een type 1- of type 2-rapport uitbrengen en daarnaast ook gegevensgerichte controles uitvoeren namens de accountant van de gebruikersorganisatie. De betrokkenheid van een andere accountant doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruikersorganisatie om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat hem een redelijke basis verschaft om zijn oordeel te ondersteunen. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of hij verdere gegevensgerichte controles dient uit te voeren, houdt hij derhalve rekening met zijn eigen betrokkenheid bij, of controle-informatie voor, de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van door een andere accountant uitgevoerde gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 16)

A29 Krachtens Standaard 330¹¹ wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist om in bepaalde omstandigheden toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:

- a de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant van de gebruikersorganisatie de verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de ser-

11 Standaard 330, paragraaf 8.

viceorganisatie effectief werken (dat wil zeggen dat hij voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controles); of

- b gegevensgerichte controles alleen, of in combinatie met toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie, geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

A30 Indien er geen type 2-rapport beschikbaar is, kan een accountant van een gebruikersorganisatie via die organisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de serviceorganisatie een accountant de opdracht geeft om een type 2-rapport af te geven dat toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen omvat, of kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren die de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan de serviceorganisatie ook bezoeken en toetsingen van interne beheersingsmaatregelen verrichten indien de serviceorganisatie daarmee instemt. De accountant van de gebruikersorganisatie baseert zijn risico-inschattingen op de combinatie van de controle-informatie die wordt verkregen uit de werkzaamheden van een andere accountant en uit zijn eigen werkzaamheden.

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken

(Zie Par. 17)

A31 Een type 2-rapport kan bedoeld zijn om aan de behoeften van accountants van verschillende gebruikersorganisaties te voldoen; daarom is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en 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 gebruikersorganisatie. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten worden geëvalueerd om te bepalen of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschatting van de accountant van de gebruikersorganisatie te ondersteunen. Daarbij kan de accountant van de gebruikersorganisatie de volgende factoren in overweging nemen:

- a de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben, en de tijd die is verstreken sinds het verrichten van die toetsingen;
- b de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie en de diensten en processen waarop die werkzaamheden betrekking hebben, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden verricht, en het verband tussen de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie; en
- c de resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32 Voor bepaalde beweringen geldt dat des te korter de periode waarop een specifieke toetsing betrekking heeft en des te langer de tijd die is verstreken sinds het verrichten van de toetsing, des te minder controle-informatie de toetsing zal verstrekken. Door de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, te vergelijken met de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie, kan de accountant van de gebruikersorganisatie concluderen dat het type 2-rapport minder controle-informatie biedt indien er weinig overlap bestaat tussen de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, en de periode waarvoor de accountant voornemens is op het rapport te steunen. Wanneer dit het geval is, kan een type 2-rapport dat op een eerdere of een latere periode betrekking heeft, aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de accountant van de gebruikersorganisatie bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te verrichten, dan wel door een andere accountant te laten verrichten, om

voldoende en geschikte controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

- A33 Het kan ook noodzakelijk zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende controle-informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, of dat hij uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden bepaalt. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werden toegepast buiten de periode waarop het rapport van de accountant van de serviceorganisatie betrekking heeft, zijn onder meer:
- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de beweringen;
 - de specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen van die maatregelen sinds zij werden getoetst, met inbegrip van wijzigingen in het informatiesysteem, de processen en het personeel;
 - de mate waarin er controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
 - de duur van de resterende periode;
 - de mate waarin de accountant van de gebruikersorganisatie voornemens is verdere gegevensgerichte controles te beperken omdat wordt gesteund op interne beheersingsmaatregelen; en
 - de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren.
- A34 Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te breiden tot de resterende periode of door het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren, te toetsen.
- A35 Indien de toetsingsperiode van de accountant van de serviceorganisatie volledig buiten de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie valt, zal de accountant van de gebruikersorganisatie niet op dergelijke toetsingen kunnen steunen om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie effectief werken omdat zij voor de lopende controleperiode geen actuele controle-informatie voor de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen verstrekken, tenzij er andere werkzaamheden worden uitgevoerd.
- A36 In bepaalde omstandigheden kan een door de serviceorganisatie verleende dienst zijn opgezet in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld zijn opgezet in de veronderstelling dat de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen zal hebben voor het autoriseren van transacties voordat zij voor verwerking naar de serviceorganisatie worden gestuurd. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie omvatten. De accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie relevant zijn voor de aan de gebruikersorganisatie verleende dienst.
- A37 Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van mening is dat het rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien een rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen beschrijving van de door hem verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan bevat, dan kan de accountant van de gebruikersorganisatie het inzicht in de werkzaamheden en de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie aanvullen door via de gebruikersorganisatie contact op te nemen met de serviceorganisatie met het verzoek om een gesprek met de accountant van de serviceorganisatie over de reikwijdte en de resultaten van diens werkzaamheden. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook, indien hij van mening is dat dit noodzakelijk is, via de gebruikersorganisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de accountant van de serviceorganisatie werkzaamheden uitvoert bij de serviceorganisatie. Een andere mogelijkheid bestaat

erin dat de accountant van de gebruikersorganisatie deze werkzaamheden zelf uitvoert, of door een andere accountant namens hem laat uitvoeren.

- A38 Het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zou kunnen hebben op de conclusies van de accountant van de gebruikersorganisatie. Wanneer de de accountant van de serviceorganisatie in zijn type-2 rapport melding heeft gemaakt van uitzonderingen of een aangepast oordeel heeft opgenomen, betekent dit niet automatisch dat dit type 2-rapport niet nuttig is voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie wanneer de risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat. De accountant van de gebruikersorganisatie neemt de uitzonderingen en de aangelegenheden die tot een aangepast oordeel in het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie hebben geleid, in overweging wanneer hij de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen door de accountant van de serviceorganisatie inschat. Wanneer hij de uitzonderingen en aangelegenheden die tot een aangepast oordeel hebben geleid, in overweging neemt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie die aangelegenheden met de accountant van de serviceorganisatie bespreken. Dergelijke communicatie kan slechts plaatsvinden indien de gebruikersorganisatie contact opneemt met de serviceorganisatie en de serviceorganisatie toestemming voor de communicatie verleent.

Meedelen van tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

- A39 Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt vereist dat hij significante tekortkomingen die hij tijdens de controle heeft vastgesteld, tijdig schriftelijk aan het management en de met governance belaste personen meedeelt.¹² Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt ook vereist dat hij andere tekortkomingen in de interne beheersing, die hij tijdens de controle heeft vastgesteld en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen, tijdig aan het management op het passende niveau meedeelt.¹³ Aangelegenheden die de accountant van de gebruikersorganisatie tijdens de controle kan vaststellen en aan het management en de met governance belaste personen kan meedelen, kunnen onder meer betrekking hebben op:

- de eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren dat door de gebruikersorganisatie zou kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de accountant heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;
- gevallen waarin aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie in het type 1- of type 2-rapport worden vermeld maar niet door de gebruikersorganisatie zijn geïmplementeerd; en
- interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij de serviceorganisatie, maar blijikbaar niet geïmplementeerd zijn of niet specifiek in een type 2-rapport zijn behandeld.

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten

(Zie Par. 18)

- A40 Indien een serviceorganisatie gebruikmaakt van een subserviceorganisatie, kan de accountant van de serviceorganisatie in zijn rapport de relevante interne beheersingsdoelstellingen van de subserviceorganisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen opnemen in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en in de reikwijdte van zijn opdracht dan wel deze uitsluiten. Deze twee rapportagemethoden staan bekend als de *inclusive* methode en de *carve-out* methode. Indien het type 1- of type 2-rapport de interne beheersingsmaatregelen bij een subserviceorganisatie uitsluit en de door de subserviceorganisatie verleende diensten relevant zijn

¹² Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9 en 10.

¹³ Standaard 265, paragraaf 10.

voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij de vereisten van deze Standaard op de subserviceorganisatie toepast. De aard en de omvang van de door de accountant van de gebruikersorganisatie uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de door een subserviceorganisatie verleende diensten zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en de relevantie van die diensten voor de controle. De toepassing van het vereiste van paragraaf 9 kan de accountant van de gebruikersorganisatie het effect van de subserviceorganisatie en van de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden helpen bepalen.

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie

(Zie Par. 19)

A41 Op grond van de contractuele voorwaarden met haar gebruikersorganisaties kan een serviceorganisatie ertoe gehouden zijn om de betrokken gebruikersorganisaties in kennis te stellen van alle gevallen van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die aan haar management of werknemers zijn toe te schrijven. Overeenkomstig paragraaf 19 moet de accountant van de gebruikersorganisatie bij het management van die organisatie navragen of de serviceorganisatie dergelijke aangelegenheden heeft gerapporteerd en evalueert hij of eventuele door de serviceorganisatie gerapporteerde aangelegenheden de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende informatie nodig hebben om deze evaluatie te verrichten en hij kan de gebruikersorganisatie vragen contact op te nemen met de serviceorganisatie om de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie

(Zie Par. 20)

A42 Wanneer een accountant van een gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de door de serviceorganisatie verleende diensten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, vormt dit een beperking voor de reikwijdte van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende inzicht te verwerven in de door de serviceorganisatie verleende diensten en geen basis heeft om risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten;
- de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, maar hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of
- voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die in het bezit zijn van de serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te krijgen.

Of de accountant van de gebruikersorganisatie een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt dan wel een oordeelonthouding formuleert, is afhankelijk van zijn conclusie of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang of van diepgaande invloed zijn.

Verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. 21 en 22)

A43 In sommige gevallen kan van de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een accountant van een serviceorganisatie vereist worden in zijn controleverklaring op te nemen, bijvoorbeeld omwille van de transparantie in de

publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.

- A44 Wanneer een gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, doet dit niets af aan de verantwoordelijkheid die de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van de Standaarden heeft om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zodat hij over een redelijke basis beschikt om zijn oordeel te ondersteunen. Om die reden verwijst de accountant van de gebruikersorganisatie niet naar de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie als basis, al dan niet gedeeltelijk, voor zijn oordeel over de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt op grond van een aangepast oordeel in een rapport van de accountant van de serviceorganisatie, vormt dit geen beletsel voor hem om te verwijzen naar het rapport van de accountant van de serviceorganisatie wanneer die verwijzing zijn aangepaste oordeel mede motiveert. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.

450 Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	5-15
<i>Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen</i>	5
<i>In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert</i>	6-7
<i>Communicatie en correctie van afwijkingen</i>	8-9
<i>Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen</i>	10-13
<i>Schriftelijke bevestiging</i>	14
<i>Documentatie</i>	15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A30
<i>Definitie van afwijking</i>	A1
<i>Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen</i>	A2-A6
<i>In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert</i>	A7-A9
<i>Communicatie en correctie van afwijkingen</i>	A10-A13
<i>Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen</i>	A14-A28
<i>Schriftelijke bevestiging</i>	A29
<i>Documentatie</i>	A30

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. Standaard 700 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant, wanneer hij zich een oordeel vormt over de financiële overzichten, om tot de conclusie te komen of er een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. De accountant houdt in de conclusie die hij op grond van Standaard 700 moet trekken, rekening met zijn evaluatie van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard.¹ Standaard 320² behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en de uitvoering van een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 3 De doelstelling van de accountant is het evalueren van:
- a de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle; en
 - b de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Definities

- 4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
- a *afwijking* - afwijking als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel i, van Standaard 200. (Zie Par. A1)
 - b *niet-gecorrigeerde afwijkingen* - Afwijkingen die de accountant tijdens de controle heeft geaccumuleerd en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen

- 5 De accountant dient tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en A6)

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert

- 6 De accountant dient te bepalen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:
- a de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze voorkomen, erop wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, indien samengevoegd bij tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of (Zie Par. A7)

1 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 10 en 11.

2 Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*.

- b het totaal van de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benadert. (Zie Par. A8)
- 7 Indien het management op verzoek van de accountant een transactiestroom, een rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten om te bepalen of er nog afwijkingen resterend. (Zie Par. A9)

Communicatie en correctie van afwijkingen

- 8 De accountant dient, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, alle afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen.³ De accountant dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A10, A11 en A12)
- 9 Indien het management weigert om sommige of alle door de accountant meegedeelde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van het management om de correcties niet uit voeren, 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 Par. A13)

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

- 10 Voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, dient de accountant de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit opnieuw te beoordelen om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit. (Zie Par. A14 en A15)
- 11 De accountant dient te bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Hierbij dient hij het volgende te overwegen:
 - a de omvang en de aard van de afwijkingen, zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel als in relatie tot de specifieke omstandigheden waarin zij voorkomen; en (Zie Par. A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A24 en A25)
 - b de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperiodes, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A23)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 12 De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed die deze, afzonderlijk of gezamenlijk, op zijn oordeel in de controleverklaring kunnen hebben, aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving⁴ verboden is. In deze mededeling dient de accountant niet-gecorrigeerde afwijkingen die van materieel belang zijn, afzonderlijk te vermelden. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A26, A27 en A28)
- 13 De accountant dient ook de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperiodes, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel aan de met governance belaste personen mee te delen.

³ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 7.

⁴ Zie voetnoot bij paragraaf 8.

Schriftelijke bevestiging

- 14 De accountant dient bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen om een schriftelijke bevestiging te verzoeken dat zij van oordeel zijn dat de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, niet van materieel belang is voor de financiële overzichten als geheel. Een overzicht van deze elementen dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie Par. A29)

Documentatie

- 15 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:⁵ (Zie Par. A30)
- a het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk triviaal worden beschouwd; (Zie Par. 5)
 - b alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn; (Zie Par. 5, 8 en 12) en
 - c zijn conclusie met betrekking tot de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie. (Zie Par. 11)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijking

(Zie Par. 4(a))

- A1 Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:
- a een onnauwkeurigheid bij het accumuleren of verwerken van gegevens op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld;
 - b een weglating van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting, inclusief inadequate of onvolledige toelichtingen en die toelichtingen die vereist zijn om te voldoen aan de doelstellingen voor toelichtingen van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving, naargelang van toepassing⁶ ;
 - c een incorrecte schatting doordat feiten over het hoofd zijn gezien of duidelijk verkeerd zijn geïnterpreteerd;
 - d oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de accountant onredelijk acht, of met betrekking tot de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt.
 - e een onjuiste classificatie, samenvoeging of opsplitsing van informatie; en
 - f voor financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, het weglaten van een toelichting die noodzakelijk is om een getrouwe weergave te vormen voor de financiële overzichten die verder gaat dan toelichtingen die specifiek vereist zijn door het stelsel⁷ .

Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude, worden gegeven in Standaard 240.⁸

⁵ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

⁶ International Financial Reporting Standard 7 (IFRS) Financiële Instrumenten: *Toelichtingen*, paragraaf 42H bijvoorbeeld geeft aan dat '...een entiteit alle additionele informatie zal toelichten die het als noodzakelijk beschouwt om te voldoen aan de toelichtingsdoelstellingen in paragraaf ...'.

⁷ IFRS vereist bijvoorbeeld van een entiteit om aanvullende toelichtingen te verstrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS onvoldoende is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op de financiële positie en financiële prestaties van een entiteit te begrijpen (International Accounting Standard 1 *Presentatie van de financiële overzichten*, paragraaf 17 (c)).

⁸ Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5 en A6.

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen

(Zie Par. 5)

'Duidelijk triviaal'

- A2 Paragraaf 5 van deze Standaard vereist van de accountant om afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, te accumuleren, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn. 'Duidelijk triviaal' is niet een andere wijze om 'niet van materieel belang' tot uitdrukking te brengen. Duidelijk triviale afwijkingen zijn van een geheel andere (kleinere) orde van grootte of van een heel andere aard dan de afwijkingen die als van materieel belang bepaald zouden worden en zijn afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel gezamenlijk in overweging worden genomen, en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de afwijking niet als duidelijk triviaal beschouwd.

Afwijkingen in individuele overzichten

- A3 De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen van bedragen in de individuele overzichten duidelijk triviaal zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat hij verwacht dat het accumuleren van zulke bedragen duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op de financiële overzichten. Echter, afwijkingen van de bedragen die boven het vastgestelde bedrag zijn, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze Standaard. Bovendien kunnen afwijkingen met betrekking tot bedragen niet duidelijk triviaal zijn wanneer ze beoordeeld worden op de criteria van aard of omstandigheden, en zo niet, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze Standaard.

Afwijkingen in toelichtingen

- A4 Afwijkingen in toelichtingen kunnen ook duidelijk triviaal zijn, ongeacht of ze individueel of gezamenlijk in overweging worden genomen en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Afwijkingen in toelichtingen die niet duidelijk triviaal zijn, worden ook geaccumuleerd om de accountant te helpen bij het evalueren van het effect van dergelijke afwijkingen op de relevante toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. Paragraaf A17 van deze Standaard geeft voorbeelden van waar de afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang kunnen zijn.

Accumulatie van afwijkingen

- A5 Afwijkingen door aard of omstandigheden, geaccumuleerd zoals beschreven in de paragrafen A3-A4, kunnen niet bij elkaar worden opgeteld zoals dat mogelijk is in het geval van afwijkingen van bedragen. Toch is van de accountant vereist op grond van paragraaf 11 van deze Standaard die afwijkingen afzonderlijk en gezamenlijk te evalueren (dat wil zeggen, samen met andere afwijkingen) om te bepalen of ze van materieel belang zijn.
- A6 Als hulp voor de accountant bij het evalueren van de invloed van tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen en bij het meedelen van afwijkingen aan het management en aan de met governance belaste personen kan het zinvol zijn een onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen:
- feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waarover geen twijfel bestaat;
 - inschattingafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door oordeelsvormingen van het management inclusief degene met betrekking tot opname, waardering, presentatie en toelichting in de financiële overzichten (inclusief de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving) die de accountant als niet redelijk of niet passend beschouwt;
 - geprojecteerde afwijkingen zijn de beste schatting die een accountant van afwijkingen in populaties kan maken, waarbij in controlesteekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd.

teerd op de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. Standaard 530⁹ geeft een leidraad voor het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten.

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert

(Zie Par. 6 en 7)

- A7 Een afwijking is niet noodzakelijk een op zichzelf staande gebeurtenis. Wanneer de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een afwijking het gevolg was van het niet meer functioneren van de interne beheersing of van niet passende veronderstellingen of waarderingmethoden die breed door de entiteit zijn toegepast, kan dit mogelijkserwijs op het bestaan van andere afwijkingen wijzen.
- A8 Indien de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen gezamenlijk de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benaderen, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijkserwijs niet-gedetecteerde afwijkingen, indien samengevoegd bij alle tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, de materialiteit overschrijden. Het steekproefrisico en het uitvoeringsrisico¹⁰ kunnen tot gevolg hebben dat er niet-gedetecteerde afwijkingen voorkomen.
- A9 De accountant kan het management verzoeken om een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken opdat het inzicht zou verwerven in de oorzaak van een door hem geïdentificeerde afwijking, om werkzaamheden te verrichten om het bedrag van de feitelijke afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting te bepalen, alsmede om passende aanpassingen in de financiële overzichten aan te brengen. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van een door de accountant verrichte projectie van in een controlesteekproef geïdentificeerde afwijkingen op de gehele populatie waaruit de steekproef werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen

(Zie Par. 8 en 9)

- A10 Het is belangrijk dat afwijkingen tijdig worden meegedeeld aan het management op het passende niveau, omdat dit het management in staat stelt te evalueren of de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen een afwijking bevatten, de accountant te informeren indien het een andere mening is toegedaan, en zo nodig actie te ondernemen. Gewoonlijk is het passende managementniveau het niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke actie te ondernemen.
- A11 De mededeling van bepaalde afwijkingen door de accountant aan het management of anderen binnen de entiteit kan op grond van wet- en regelgeving beperkt worden in bepaalde rechtsgebieden. Bij wet- of regelgeving kan specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek door een bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex van aard zijn en kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.
- A12 Wanneer het management alle afwijkingen, met inbegrip van de door de accountant meegedeelde afwijkingen, corrigeert, kan het de administratie en de vastleggingen accuraat houden en verminderen de risico's op een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten vanwege de cumulatieve invloed van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperiodes.

9 Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, paragraaf 14 en 15.

10 Standaard 530, paragraaf 5(c) en (d).

- A13 Overeenkomstig Standaard 700 wordt van de accountant vereist dat hij evalueert 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 vereisten. Bij deze evaluatie dient de accountant rekening te houden met de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van aanwijzingen voor mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management¹¹, waarbij het inzicht dat hij heeft verworven in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen, een rol kan spelen.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

(Zie Par. 10 en 11)

- A14 Voor het bepalen van de materialiteit overeenkomstig Standaard 320 baseert de accountant zich vaak op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, omdat de werkelijke financiële resultaten mogelijk nog niet bekend zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn dat de accountant, voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit herzielt op basis van de werkelijke financiële resultaten.
- A15 In Standaard 320 is uiteengezet dat, naarmate de controle vordert, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) niveau(s) van materialiteit voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt herzien wanneer de accountant tijdens de controle zich bewust wordt van informatie op basis waarvan hij oorspronkelijk een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben bepaald¹². Het is derhalve waarschijnlijk dat als er van een significante bijstelling sprake is, deze heeft plaatsgevonden voordat de accountant de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien de herbeoordeling van de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit door de accountant (zie paragraaf 10 van deze Standaard) evenwel tot een lager bedrag (of lagere bedragen) leidt, worden de uitvoeringsmaterialiteit en de geschiktheid van de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw overwogen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren.
- A16 Er wordt rekening gehouden met elke afzonderlijke afwijking van een bedrag 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 eventuele materialiteitsniveau voor die bepaalde transactiestroom, dat bepaalde rekeningsaldo of die bepaalde in de financiële overzichten opgenomen toelichting is overschreden.
- A17 Daarnaast wordt elke afzonderlijke afwijking van een kwalitatieve toelichting ook overwogen om het effect ervan op de relevante toelichting(en) te evalueren, alsmede het totale effect op de financiële overzichten als geheel te evalueren. De bepaling of (een) afwijking(en) in een kwalitatieve toelichting van materieel belang is (zijn), in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de specifieke omstandigheden van de entiteit, is een kwestie van het toepassen van professionele oordeelsvorming. Voorbeelden waarbij dergelijke afwijkingen van materieel belang kunnen zijn, omvatten:
- Onjuiste of onvolledige beschrijvingen van informatie over de doelstellingen, het beleid en de processen voor het beheer van kapitaal voor entiteiten met verzekerings- en bankactiviteiten.
 - Het weglaten van informatie over de gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot een bijzondere waardevermindering (bijvoorbeeld een aanzienlijke daling op lange termijn in de vraag naar een metaal of grondstof) in een entiteit met mijnbouwactiviteiten.
 - De incorrecte beschrijving van een grondslag voor financiële verslaggeving met betrekking tot een belangrijk element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde

11 Standaard 700, paragraaf 12.

12 Standaard 320, paragraaf 12.

en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kas-stroomoverzicht.

- De ontoereikende omschrijving van de gevoeligheid van een wisselkoers in een entiteit die inter-nationale handelsactiviteiten onderneemt

A18 Bij het bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen naar hun aard van materieel belang zijn, zoals ver-eist op grond van paragraaf 11 van deze Standaard, houdt de accountant rekening met niet-gecorri-geerde afwijkingen in bedragen en toelichtingen. Dergelijke afwijkingen kunnen van materieel belang worden beschouwd hetzij individueel, hetzij in combinatie met andere afwijkingen. Bijvoorbeeld, af-hankelijk van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd in de toelichtingen, kan de accountant overwegen of:

- a geïdentificeerde fouten aanhoudend of van diepgaande invloed zijn; of
- b een aantal van die geïdentificeerde afwijkingen relevant zijn voor dezelfde aangelegenheid, en collectief beschouwd het begrip van de gebruikers van die aangelegenheid kan beïnvloeden.

Deze overweging van geaccumuleerde afwijkingen is ook nuttig bij het evalueren van de financiële overzichten in overeenstemming met paragraaf 13 (d) van Standaard 700¹³, die de accountant nodig heeft om te overwegen of het algehele beeld van de financiële overzichten is ondermijnd door infor-matie op te nemen die niet relevant is of die een goed begrip van de verstrekte gegevens verhuut.

A19 Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het onwaar-schijnlijk dat deze door andere afwijkingen kan worden gecompenseerd. Indien bijvoorbeeld opbreng-sten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn opgenomen, zullen de financiële overzich-ten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien de invloed van de afwijking op het resultaat volledig wordt gecompenseerd door een overeenkomstige te hoge opgave van de lasten. Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren; er wordt evenwel rekening gehouden met het risico dat er nog andere niet-gedetec-teerde afwijkingen kunnen voorkomen, voordat wordt geconcludeerd dat het passend is om zelfs niet van materieel belang zijnde afwijkingen te compenseren.¹⁴

A20 Het bepalen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie van kwalita-tieve overwegingen in, zoals de invloed van de afwijking in de rubricering op schuldovereenkomsten of andere contractuele afspraken, de invloed op afzonderlijke elementen of subtotalen dan wel de invloed op kernverhoudingscijfers. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de accountant conclu-deert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van de financiële overzichten als geheel, zelfs indien zij het (de) bij de evaluatie van andere afwijkingen toegepaste materialiteitsniveau(s) overschrijdt. Een onjuiste rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld wor-den beschouwd als niet van materieel belang in de context van de financiële overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de onjuiste rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de desbe-treffende balansposten en de onjuiste rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of eventuele kernverhoudingscijfers.

A21 De omstandigheden die verband houden met sommige afwijkingen, kunnen de accountant ertoe aanzetten om deze afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk met andere tijdens de controle geaccu-muleerde afwijkingen, als zijnde van materieel belang aan te merken, zelfs als zij lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op deze evaluatie, zijn onder meer 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;
- verband houdt met de niet-correcte keuze of toepassing van een grondslag voor financiële verslaggeving die een niet-materieel effect heeft op de financiële overzichten van de lopende ver-

13 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

14 Wanneer de accountant een aantal niet van materieel belang zijnde afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transac-tiestroom identificeert, kan het nodig zijn dat hij het risico op een afwijking van materieel belang voor dat rekeningsaldo of die transactiestroom opnieuw inschat.

slagperiode, maar waarschijnlijk wel een materieel effect zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige verslagperiodes;

- een verandering in het resultaat of andere trends verhuult, met name in de context van de algemene economische omstandigheden en de omstandigheden in de sector;
- van invloed is op verhoudingscijfers die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, resultaten van activiteiten of 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 onderdeel van de activiteiten van de entiteit waarvan is vastgesteld dat het een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- tot een verhoging van de beloning van het management leidt, bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat aan de vereisten voor de toekenning van bonussen of andere stimulansen wordt voldaan;
- significant is, rekening houdende met het inzicht van de accountant in bekende eerdere mededelingen aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot resultaatprognoses;
- betrekking heeft op elementen 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 weglating is van informatie die niet specifiek vereist is krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die op grond van de oordeelsvorming van de accountant belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers in de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit; of
- van invloed is op andere informatie die zal worden opgenomen in het jaarverslag van de entiteit. 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) en waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat zij de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. Standaard 720¹⁵ behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.

Deze lijst bevat slechts voorbeelden en het is ook niet waarschijnlijk dat al deze omstandigheden bij alle controles zullen voorkomen. Het bestaan van omstandigheden zoals hierboven beschreven hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

A22 In Standaard 240¹⁶ is uiteengezet hoe rekening behoort te worden gehouden met de gevolgen van een afwijking die het gevolg van fraude is of kan zijn, bij andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen afwijkingen in beschrijvingen ook indicatief zijn voor fraude en bijvoorbeeld voortvloeden uit:

- misleidende toelichtingen die het gevolg zijn van beïnvloeding in de oordeelsvormingen van het management; of
- uitgebreide herhaling of niet informatieve toelichtingen die bedoeld zijn om een goed begrip van aangelegenheden in de financiële overzichten te verhullen.

Bij het overwegen van de gevolgen van afwijkingen in de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, neemt de accountant een professioneel-kritische instelling aan in overeenstemming met Standaard 200¹⁷.

A23 Niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperiodes, kunnen cumulatief een effect van materieel belang hebben op de financiële overzichten

15 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

16 Standaard 240, paragraaf 36.

17 Standaard 200, paragraaf 15.

van de lopende verslagperiode. De accountant beschikt over verschillende aanvaardbare methoden om dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te evalueren. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A24 Bij controles van entiteiten in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de bij wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften vastgestelde meldplicht van de accountant ten aanzien van specifieke aangelegenheden, met inbegrip van bijvoorbeeld fraude.
- A25 Verder kunnen kwesties zoals openbaar belang, verantwoordingsplicht, integriteit en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de beoordeling of een element van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor elementen die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 12)

- A26 Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen zijn meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook verantwoordelijkheden op het gebied van governance, dan hoeven zij niet opnieuw te worden meegedeeld aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) rol in het kader van governance. De accountant dient er evenwel van overtuigd te zijn dat door de mededeling aan (een) persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden op adequate wijze alle personen worden geïnformeerd met wie de accountant anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun functie in het kader van governance.¹⁸
- A27 Wanneer er een groot aantal afzonderlijke niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, kan de accountant het aantal en het totale monetaire effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen meedelen in plaats van de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.
- A28 Overeenkomstig Standaard 260 wordt van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestigingen waarom hij verzoekt, meedeelt aan de met governance belaste personen (zie paragraaf 14 van deze Standaard)¹⁹. De accountant kan de redenen voor, en de gevolgen van, een verzuim om afwijkingen te corrigeren, bespreken met de met governance belaste personen, rekening houdend met de omvang en de aard van de afwijking in het licht van de gegeven omstandigheden en met de mogelijke gevolgen voor toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging

(Zie Par. 14)

- A29 Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om 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, in voorkomend geval, de met governance belaste personen van mening zijn dat bepaalde niet-gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. Om die reden kunnen zij ervoor kiezen formuleringen zoals: 'Wij zijn het er niet mee eens dat de elementen... en ... een afwijking vormen omdat [opgaaf van redenen]' aan hun schriftelijke bevestiging toe te voegen. Wanneer een accountant deze bevestiging krijgt, betekent dat evenwel niet dat hij geen conclusie meer hoeft te trekken over de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen.

18 Standaard 260, paragraaf 13.

19 Standaard 260, paragraaf 16(c)(ii).

Documentatie

(Zie Par. 15)

A30 In de documentatie van de accountant van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening worden gehouden met:

- a de afweging van de gezamenlijke invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- b de evaluatie of het (de) materialiteitsniveau(s) voor eventuele bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen is (zijn) overschreden; en
- c de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op kernverhoudingscijfers of trends en van de naleving van vereisten uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele vereisten (zoals schuldovereenkomsten).

500 Controle-informatie

Inleiding	1-3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Ingangsdatum</i>	3
Doelstelling	4
Definities	5
Vereisten	6-11
<i>Voldoende en geschikte controle-informatie</i>	6
<i>Als controle-informatie te gebruiken informatie</i>	7-9
<i>Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen</i>	10
<i>Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie</i>	11
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A68
<i>Externe informatiebron</i>	A1-A4
<i>Voldoende en geschikte controle-informatie</i>	A5-A29
<i>Als controle-informatie te gebruiken informatie</i>	A30-A62
<i>Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen</i>	A63-A67
<i>Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie</i>	A68

Inleiding

Toepassingsgebied 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 teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.
- 2 Deze Standaard is van toepassing op alle controle-informatie die in de loop van een controle wordt verkregen. Andere Standaarden behandelen specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 315)¹, de controle-informatie die in verband met een bepaald onderwerp moet worden verkregen (bijvoorbeeld Standaard 570)², specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld Standaard 520)³, en de evaluatie of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (Standaard 200⁴ en Standaard 330⁵).

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 4 De accountant heeft tot doel controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

Definities

- 5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *administratieve vastleggingen* – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalboekingen en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet in journaalboekingen zijn weerspiegeld; alsmede vastleggingen zoals werkbladen en spreadsheets die kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderbouwen;
 - b *geschiktheid (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert;
 - c *controle-informatie* – controle-informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel b, van Standaard 200 van de NV COS;
 - d *externe informatiebron* – Een externe persoon of organisatie die informatie verschaft die door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, of die door de accountant

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

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, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

is verkregen als controle-informatie, wanneer dergelijke informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers. Wanneer informatie is verstrekt door een persoon of organisatie die handelt in de hoedanigheid van een deskundige ingeschakeld door het management, een service-organisatie⁶ of een deskundige ingeschakeld door de accountant⁷, wordt de persoon of de organisatie niet beschouwd als een externe informatiebron met betrekking tot die specifieke informatie; (Zie Par. A1, A2, A3)

- e *door het management ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten;
- f *voldoende zijn (van controle-informatie)* - maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en van 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 om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25, A26, A27, A28 en A29)

Als controle-informatie te gebruiken informatie

- 7 Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de accountant te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43 en A44)
- 8 Als informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, dient de accountant voor zover nodig en rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de accountant: (Zie Par. A45, A46 en A47)
 - a de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren; (Zie Par. A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)
 - b inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie Par. A55, A56, A57 en A58)
 - c te evalueren in welke mate het werk van die deskundige geschikt is als controle-informatie voor de desbetreffende bewering. (Zie Par. A59)
- 9 Wanneer de accountant gebruikmaakt van informatie die afkomstig is van de entiteit, dient hij te evalueren of die informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant, en dient hij naargelang nodig in de gegeven omstandigheden:
 - a controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie; en (Zie Par. A60 en A61)
 - b te evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A62)

6 Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*, paragraaf 8.

7 Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*, paragraaf 6.

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen

- 10 Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de accountant methodes voor het selecteren van te toetsen elementen te bepalen die effectief zijn om het doel van de controlewerkzaamheden te bereiken. (Zie Par. A63, A64, A65, A66 en A67)

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie

- 11 Indien:
- a uit een bepaalde bron verkregen controle-informatie inconsistent is met uit een andere bron verkregen controle-informatie; of
 - b de accountant twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt,
- dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen en dient hij te overwegen welk effect deze aangelegenheid eventueel heeft op andere aspecten van de controle. (Zie Par. A68)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Externe informatiebron

(Zie Par. 5(c)(a))

- A1 Externe informatiebronnen kunnen *pricing services*, overheidsorganisaties, centrale banken of erkende beurzen omvatten. Voorbeelden van informatie die kan worden verkregen uit externe informatiebronnen zijn onder meer:
- prijzen en prijsgerelateerde gegevens;
 - macro-economische gegevens, zoals historische en voorspelde werkloosheidscijfers en economische groeipercentages, of gegevens over volkstellingen;
 - gegevens over de kredietgeschiedenis;
 - sectorspecifieke gegevens, zoals een index van terugwinningskosten voor bepaalde winningssectoren, of kijkersinformatie of beoordelingen die worden gebruikt om reclame-inkomsten in de amusementssector te bepalen; en
 - sterftetabellen die worden gebruikt om de verplichtingen in de levensverzekerings- en pensioensectoren te bepalen.
- A2 Een bepaalde verzameling informatie is waarschijnlijk meer geschikt voor gebruik door een breed scala van gebruikers en is minder snel onderhevig aan invloed door een bepaalde gebruiker als de externe persoon of organisatie deze gratis aan het publiek verstrekt of beschikbaar stelt voor een breed scala aan gebruikers tegen betaling van een vergoeding. Oordeelsvorming kan vereist zijn om te bepalen of de informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, rekening houdend met de mogelijkheid van de entiteit om de externe informatiebron te beïnvloeden.
- A3 Een externe persoon of organisatie kan met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie niet, zowel een externe informatiebron als een deskundige ingeschakeld door het management, serviceorganisatie of deskundige ingeschakeld door de accountant, zijn.
- A4 Een externe persoon of organisatie kan bijvoorbeeld optreden als een deskundige ingeschakeld door het management bij het verstrekken van een bepaalde verzameling informatie, maar kan optreden als een externe informatiebron bij het verstrekken van een andere verzameling informatie. In sommige omstandigheden kan professionele oordeelsvorming nodig zijn om te bepalen of een externe persoon of organisatie optreedt als een externe informatiebron of als een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie. In andere omstandigheden kan het onderscheid duidelijk zijn. Bijvoorbeeld:

- Een externe persoon of organisatie kan informatie over vastgoedprijzen verstrekken die geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, bijvoorbeeld informatie die algemeen beschikbaar is met betrekking tot een geografische regio, en die wordt bepaald als een externe informatiebron met betrekking tot die verzameling informatie. Dezelfde externe organisatie kan ook optreden als een deskundige ingeschakeld door het management of de accountant voor het verstrekken van waarderingen in opdracht, met betrekking tot de vastgoedportefeuille van de entiteit, specifiek afgestemd op de feiten en omstandigheden van de entiteit.
- Sommige actuariële organisaties publiceren sterftetabellen voor algemeen gebruik die, wanneer ze door een entiteit worden gebruikt, in het algemeen worden beschouwd als informatie uit een externe informatiebron. Dezelfde actuariële organisatie kan ook een deskundige ingeschakeld door het management zijn met betrekking tot verschillende informatie die is afgestemd op de specifieke omstandigheden van de entiteit om het management te helpen bij het bepalen van de pensioenverplichting voor verschillende pensioenplannen van de entiteit.
- Een externe persoon of organisatie kan over expertise beschikken bij het toepassen van modellen om de reële waarde van effecten te schatten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Als de externe persoon of organisatie die deskundigheid toepast bij het maken van een schatting specifiek voor de entiteit en dat werk door het management wordt gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, is de externe persoon of organisatie waarschijnlijk een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot die informatie. Als de externe persoon of organisatie daarentegen alleen prijzen of prijsgerelateerde gegevens over privétransacties aan het publiek verstrekt, en de entiteit die informatie gebruikt in haar eigen schattingsmethoden, is de externe persoon of de externe organisatie waarschijnlijk een externe informatiebron met betrekking tot dergelijke informatie.
- Een externe persoon of organisatie kan informatie publiceren die geschikt is voor een breed scala van gebruikers, over risico's of omstandigheden in een sector. Indien gebruikt door een entiteit bij het opstellen van haar toelichtingen over risico (bijvoorbeeld in overeenstemming met IFRS 7⁸), zou dergelijke informatie gewoonlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als echter voor hetzelfde type informatie specifiek door de entiteit opdracht is gegeven om haar expertise te gebruiken om informatie over die risico's te ontwikkelen, afgestemd op de omstandigheden van de entiteit, treedt de externe persoon of organisatie waarschijnlijk op als een deskundige ingeschakeld door het management.
- Een externe persoon of organisatie kan haar expertise toepassen bij het verstrekken van informatie over huidige en toekomstige markttrends, die deze beschikbaar stelt aan, en geschikt is voor gebruik door, een breed scala van gebruikers. Indien gebruikt door de entiteit om te helpen bij het nemen van beslissingen over veronderstellingen die zullen worden gebruikt bij het maken van schattingen, zal dergelijke informatie waarschijnlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als de entiteit voor dezelfde soort informatie opdracht heeft gegeven om huidige en toekomstige trends te behandelen die relevant zijn voor de specifieke feiten en omstandigheden van de entiteit, zal de externe persoon of organisatie waarschijnlijk optreden als een deskundige ingeschakeld door het management.

Voldoende en geschikte controle-informatie

(Zie Par. 6)

- A5 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 in de loop van de controle worden uitgevoerd. Controle-informatie kan echter ook informatie omvatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals uit eerdere controles (op voorwaarde

8 International Financial Reporting Standards 7 (IFRS), Financial Instruments: Disclosures.

dat de accountant heeft geëvalueerd of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle⁹) of uit de informatie verkregen door de accountantseenheid bij het aanvaarden of continueren van de cliëntrelatie of opdracht. Daarnaast zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit en andere interne bronnen van de entiteit belangrijke bronnen van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie kan worden gebruikt, kan voortkomen uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige of worden verkregen van een externe informatiebron. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als alle informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld wanneer het management een gevraagde bevestiging weigert te verschaffen) door de accountant in aanmerking genomen, wat betekent dat het feit dat informatie ontbreekt ook controle-informatie vormt.

- A6 Het meeste werk van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie. Controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen kunnen bestaan uit inspecties, waarneming, bevestigingen, herberekeningen, cijferanalyses en het opnieuw uitvoeren, vaak in een bepaalde combinatie, naast het verzoeken om inlichtingen. Het verzoeken om inlichtingen kan belangrijke controle-informatie verschaffen en kan zelfs controle-informatie voor een afwijking leveren, maar verschaft op zichzelf gewoonlijk niet voldoende controle-informatie over de afwezigheid van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, noch over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.
- A7 Zoals in Standaard 200¹⁰ uitgelegd, 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 onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten) tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
- A8 Het voldoende en het geschikt zijn van controle-informatie zijn met elkaar verbonden. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang (hoe hoger de ingeschatte risico's, hoe meer controle-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder controle-informatie mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
- A9 Geschiktheid is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron, en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen.
- A10 Standaard 330 vereist dat de accountant concludeert of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen¹¹. Of al dan niet voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daardoor de accountant in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Standaard 200 bevat een bespreking van aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten, die relevante factoren zijn wanneer de accountant professionele oordeelsvorming toepast met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

Bronnen van controle-informatie

- A11 Bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden ter toetsing van de administratieve vastleggingen, bijvoorbeeld door middel van analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die in het proces van financiële verslaggeving zijn gevolgd

9 Standaard 315, paragraaf 16.

10 Standaard 200, paragraaf 5.

11 Standaard 330, paragraaf 26.

en aansluitingen van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de accountant bepalen dat de administratieve vastleggingen intern consistent zijn en in overeenstemming zijn met de financiële overzichten.

- A12 Gewoonlijk wordt meer zekerheid verkregen uit consistente controle-informatie die uit verschillende bronnen is verkregen of die van verschillende aard is dan uit individueel beschouwde elementen van controle-informatie. Zo kan bevestigende informatie die verkregen is vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit de zekerheid vergroten die de accountant verkrijgt uit intern gegenereerde controle-informatie, zoals informatie in de administratieve vastleggingen, de notulen van vergaderingen of een bevestiging van het management.
- A13 Informatie uit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de accountant kan gebruiken als controle-informatie, kan onder meer bestaan uit bevestigingen van derden en informatie van een externe informatiebron inclusief verslagen van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens).

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

- A14 Zoals vereist op grond van, en nader toegelicht in, Standaard 315 en Standaard 330, wordt controle-informatie voor het trekken van redelijke conclusies waarop de accountant zijn oordeel kan baseren, verkregen door het uitvoeren van:
- a risico-inschattingswerkzaamheden; en
 - b verdere controlewerkzaamheden, bestaande uit:
 - i toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, indien op grond van de Standaarden vereist of indien de accountant ervoor heeft gekozen deze uit te voeren; en
 - ii gegevensgerichte controles, met inbegrip van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.
- A15 De hieronder in de paragrafen A14-A25 beschreven controlewerkzaamheden kunnen als risico-inschattingswerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles worden gebruikt, afhankelijk van de context waarin ze door de accountant worden toegepast. Zoals in Standaard 330 uitgelegd, kan uit eerdere controles verkregen controle-informatie in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen indien de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om na te gaan of die informatie nog steeds relevant is¹².
- A16 De aard en timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat bepaalde administratieve gegevens en overige informatie mogelijk alleen in elektronische vorm, alleen op bepaalde plaatsen of alleen in bepaalde perioden beschikbaar zijn. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat brondocumenten, zoals inkooporders en facturen, alleen in elektronische vorm bestaan als een entiteit gebruikmaakt van e-commerce, of dat brondocumenten worden weggegooid nadat ze zijn ingescand als een entiteit gebruikmaakt van beeldverwerkingssystemen om de opslag en raadpleging van documenten te vergemakkelijken.
- A17 Mogelijk is bepaalde elektronische informatie na een gespecificeerde periode niet meer opvraagbaar, bijvoorbeeld als bestanden worden gewijzigd en er geen back-up is gemaakt. Derhalve kan de accountant het als gevolg van het beleid van de entiteit inzake gegevensbewaring nodig achten om te onderzoeken dat bepaalde informatie ter beoordeling door de accountant wordt bewaard of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een tijdstip waarop de informatie beschikbaar is.

Inspectie

- A18 Inspectie behelst het onderzoeken van interne of externe vastleggingen of documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, dan wel het fysiek onderzoeken van een actief. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in verschillende

¹² Standaard 330, paragraaf A35.

mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en bron van die informatie en, in het geval van interne vastleggingen en documenten, van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de totstandkoming van die informatie. Een voorbeeld van inspectie ter toetsing van interne beheersingsmaatregelen is de inspectie van vastleggingen om controle-informatie te vinden voor de autorisatie ervan.

- A19 Sommige documenten vormen directe controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document dat een financieel instrument, zoals een aandeel of obligatie, vormt. Een inspectie van dergelijke documenten verschaft niet altijd controle-informatie over eigendom of waarde. Daarnaast kan de inspectie van een uitgevoerd contract controle-informatie verschaffen die relevant is voor de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, zoals grondslagen voor opbrengstverantwoording.
- A20 Een inspectie van materiële vaste activa kan betrouwbare controle-informatie opleveren met betrekking tot het bestaan ervan, maar niet noodzakelijk over de rechten en plichten van de entiteit of de waardering van de activa. Het waarnemen van de voorraadopname kan gepaard gaan met een inspectie van individuele voorraadartikelen.

Waarneming

- A21 Waarneming bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de wijze waarop een proces of procedure wordt uitgevoerd kan worden beïnvloed door het feit dat de uitvoerders weten dat ze worden gadegeslagen. Zie Standaard 501 voor verdere richtlijnen over het waarnemen van de voorraadopname¹³.

Externe bevestiging

- A22 Een externe bevestiging vertegenwoordigt controle-informatie die door de accountant is verkregen als een direct schriftelijk antwoord, op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, van een derde (de bevestigende partij) aan de accountant. Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn vaak relevant bij de behandeling van beweringen die verband houden met bepaalde rekeningsaldi en de bestanddelen daarvan. Externe bevestigingen hoeven echter niet altijd tot rekeningsaldi beperkt te zijn. Een accountant kan bijvoorbeeld verzoeken om bevestiging van de voorwaarden van contracten of transacties van de entiteit met derden; het verzoek om bevestiging kan bedoeld zijn om te informeren of er aanpassingen aan het contract zijn aangebracht en, zo ja, wat de relevante details zijn. Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden ook uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het ontbreken van bepaalde zaken, zoals het ontbreken van een nevenovereenkomst die mogelijk van invloed is op de opbrengstverantwoording. Zie Standaard 505 voor verdere leidraden¹⁴.

Herberekening

- A23 Een herberekening bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.

Het opnieuw uitvoeren

- A24 Het opnieuw uitvoeren houdt in dat de accountant op onafhankelijke wijze procedures of interne beheersingsmaatregelen uitvoert die oorspronkelijk in het kader van de interne beheersing van de entiteit werden uitgevoerd.

13 Standaard 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.

14 Standaard 505, *Externe bevestigingen*.

Cijferanalyses

A25 Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie door plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens te onderzoeken. Cijferanalyses omvatten ook het onderzoek van geïdentificeerde fluctuaties en verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van voorspelde bedragen. Zie Standaard 520 voor verdere leidraden.

Het verzoeken om inlichtingen

A26 Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt tijdens de controle veelvuldig gebruikt naast andere controlewerkzaamheden. Het verzoeken om inlichtingen kan gaan van het formeel schriftelijk verzoeken om inlichtingen tot het informeel mondeling verzoeken om inlichtingen. De evaluatie van antwoorden op het verzoeken om inlichtingen is een integrerend onderdeel van het proces van het verzoeken om inlichtingen.

A27 Antwoorden op het verzoeken om inlichtingen kunnen de accountant informatie verschaffen waarover hij nog niet beschikte of kunnen hem bevestigende controle-informatie verschaffen. Anderzijds kunnen antwoorden informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de accountant heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie over de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. In sommige gevallen vormen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen een basis voor de accountant om controlewerkzaamheden aan te passen of om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

A28 Hoewel bevestiging van informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, vaak van bijzonder belang is, is het in het geval van het verzoeken om inlichtingen over voornemens van het management mogelijk dat de informatie die beschikbaar is om de voornemens van het management te onderbouwen beperkt is. In dat geval kan inzicht in de uitvoering door het management van in het verleden uitgesproken intenties, inzicht in de door het management aangehaalde redenen om voor een bepaalde aanpak te opteren en inzicht in de mogelijkheid van het management om een specifieke aanpak te volgen, relevante informatie verschaffen om de informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bevestigen.

A29 Met betrekking tot bepaalde aangelegenheden kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen om antwoorden op het mondeling verzoeken om inlichtingen te bevestigen. Zie Standaard 580 voor verdere leidraden¹⁵.

Als controle-informatie te gebruiken informatie

Relevantie en betrouwbaarheid

(Zie Par. 7)

A30 Zoals in paragraaf A1 vermeld, kan controle-informatie, hoewel deze primair uit tijdens de controle uitgevoerde controlewerkzaamheden wordt verkregen, ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles, en de informatie verkregen door de accountantseenheid bij het aanvaarden of continueren van de cliëntrelatie of opdracht en het naleven van bepaalde additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften (bijv. met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit). De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

¹⁵ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

Relevantie

- A31 Relevantie gaat over de logische samenhang met, of invloed op, het doel van de controlemaatregel en, in voorkomend geval, de bewering in kwestie. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, kan door de richting van de toetsingen worden beïnvloed. Als bijvoorbeeld een controlemaatregel tot doel heeft te toetsen of er sprake is van een te hoge opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden, kan het toetsen van de vastgelegde handelsschulden een relevante controlemaatregel zijn. Anderzijds zou bij het toetsen op een te lage opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden het toetsen van de vastgelegde handelsschulden niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie zoals latere uitgaven, onbetaalde facturen, meldingen van leveranciers en niet-overeenstemmende ontvangstbevestigingen wel relevant zijn.
- A32 Een bepaald samenstel van controlewerkzaamheden kan controle-informatie verschaffen die voor bepaalde beweringen relevant is, maar voor andere niet. Bijvoorbeeld de 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. Zo ook is het verkrijgen van controle-informatie over een specifieke bewering, bijvoorbeeld het bestaan van voorraden, geen substituuat voor het verkrijgen van controle-informatie over een andere bewering, bijvoorbeeld de waardering van die voorraden. Anderzijds kan controle-informatie afkomstig uit verschillende bronnen of van een verschillende aard vaak relevant zijn voor dezelfde bewering.
- A33 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om te evalueren hoe effectief interne beheersingsmaatregelen zijn om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen om relevante controle-informatie te verkrijgen omvat het vaststellen van omstandigheden (karakteristieken of kenmerken) die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel adequaat werkt en afwijkende omstandigheden die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel niet adequaat werkt. De aanwezigheid of afwezigheid van deze omstandigheden kan vervolgens door de accountant worden getoetst.
- A34 Gegevensgerichte controles zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Ze omvatten detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses. Het opzetten van gegevensgerichte controles omvat het vaststellen van omstandigheden die relevant zijn voor het doel van de toetsing en die een afwijking in de desbetreffende bewering vormen.

Betrouwbaarheid

- A35 De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en dus 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 de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie indien relevant. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderworpen aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt uit bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van die informatie kunnen aantasten. Zo is het mogelijk dat informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de entiteit, niet betrouwbaar is als de bron niet goed ingelicht is of een door het management ingeschakelde deskundige niet objectief is. 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 uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit is verkregen;
 - de betrouwbaarheid van intern gegenereerde controle-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende door de entiteit opgelegde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die welke betrekking hebben op het opstellen en onderhouden van die informatie, effectief zijn;
 - controle-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie

die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);

- controle-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf);
- controle-informatie die is verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die is verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of anderszins zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie.

A36 Standaard 520 verschaft verdere leidraden met betrekking tot de betrouwbaarheid van gegevens die worden gebruikt met het oog op het opzetten van cijferanalyses als gegevensgerichte controles¹⁶.

A37 Standaard 240 behandelt omstandigheden waarin de accountant reden heeft om aan te nemen dat een document mogelijk niet authentiek is of is aangepast zonder dat die aanpassing de accountant ter kennis is gebracht¹⁷.

A38 Standaard 250¹⁸ verschaft verdere leidraden met betrekking tot het naleven van alle additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de accountant met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit die verdere informatie kan verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met de controlestandaarden en het evalueren van de implicaties van een dergelijke niet-naleving in relatie tot andere aspecten van de controle.

Externe informatiebronnen

A39 Van de accountant is op grond van paragraaf 7 vereist om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie die is verkregen uit een externe informatiebron die zal worden gebruikt als controle-informatie te overwegen, ongeacht of die informatie door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de accountant. Voor informatie die is verkregen van een externe informatiebron, kan die overweging, in bepaalde gevallen, controle-informatie omvatten over de externe informatiebron of het opstellen van de informatie door de externe informatiebron, verkregen door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 of, indien van toepassing, Standaard 540.¹⁹

A40 Het volgende kan helpen bij de overwegingen van de accountant van de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie:

- het verwerven van inzicht waarom het management of, indien van toepassing, een deskundige ingeschakeld door het management een externe informatiebron gebruikt; en
- hoe de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie werd overwogen (inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan).

A41 De volgende factoren kunnen belangrijk zijn bij het overwegen van de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron, inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat sommige van deze factoren alleen relevant kunnen zijn wanneer de informatie door het management is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de accountant:

- de aard en het gezag van de externe informatiebron. Een centrale bank of een bureau voor de statistiek van de overheid met een wetgevend mandaat om sectorinformatie aan het publiek

¹⁶ Standaard 520, paragraaf 5(a).

¹⁷ Standaard 240, paragraaf 13.

¹⁸ Standaard 250, paragraaf 9.

¹⁹ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.

te verstrekken, is bijvoorbeeld waarschijnlijk een gezaghebbende bron voor bepaalde soorten informatie;

- de mogelijkheid om de verkregen informatie te beïnvloeden, door relaties tussen de entiteit en de informatiebron;
- de competentie en reputatie van de externe informatiebron met betrekking tot de informatie, inclusief of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie routinematig wordt verstrekt door een bron met *track record* voor het verstrekken van betrouwbare informatie;
- eerdere ervaring van de accountant met de betrouwbaarheid van de informatie die verstrekt is door de externe informatiebron;
- informatie van algemene marktacceptatie door gebruikers van de relevantie en / of betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron voor een soortgelijk doel als waarvoor de informatie is gebruikt door het management of de accountant;
- of de entiteit beschikt over interne beheersingsmaatregelen om de relevantie en betrouwbaarheid van de verkregen en gebruikte informatie te behandelen;
- of de externe informatiebron algemene marktinformatie verzamelt of rechtstreeks betrokken is bij het 'vaststellen' van markttransacties;
- of de informatie geschikt is voor gebruik in de manier waarop het wordt gebruikt en, indien van toepassing, werd ontwikkeld met inachtneming van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- alternatieve informatie die de gebruikte informatie kan tegenspreken;
- de aard en omvang van disclaimers of andere restrictieve taal met betrekking tot de verkregen informatie;
- informatie over de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de informatie, hoe de methoden worden toegepast, inclusief, indien van toepassing, hoe modellen zijn gebruikt in een dergelijke toepassing, en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de methoden; en
- indien beschikbaar, informatie die relevant is voor het overwegen van de geschiktheid van veronderstellingen en andere gegevens die worden toegepast door de externe informatiebronnen bij het ontwikkelen van de verkregen informatie.

A42 De aard en omvang van de overweging door de accountant houdt rekening met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen:

- waarvoor het gebruik van de externe informatie relevant is;
- de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang; en
- de mogelijkheid dat de informatie uit de externe informatiebron mogelijk niet betrouwbaar is (bijvoorbeeld of het afkomstig is van een geloofwaardige bron).

Op basis van de overweging door de accountant van de in alinea A33b beschreven aangelegenheden, kan de accountant bepalen dat een verder inzicht in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar interne beheersing, nodig is, in overeenstemming met Standaard 315, of dat verdere controlewerkzaamheden, in overeenstemming met Standaard 330²⁰ en Standaard 540²¹, indien van toepassing, passend zijn in de gegeven omstandigheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in verband met het gebruik van informatie uit een externe informatiebron.

Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:

- een vergelijking maken van informatie verkregen uit de externe informatiebron met informatie verkregen van een alternatieve onafhankelijke informatiebron.
- indien relevant voor het overwegen van het gebruik van een externe informatiebron door het management, het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die het management

²⁰ Standaard 330, paragraaf 6.

²¹ Standaard 540, paragraaf 29.

heeft om de betrouwbaarheid van de informatie uit externe informatiebronnen te overwegen en mogelijk toetsen van de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen.

- werkzaamheden uitvoeren om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron om de processen, technieken en veronderstellingen ervan te begrijpen, met als doel het identificeren, begrijpen en, indien relevant, toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

- A43 In sommige situaties kan er slechts één aanbieder van bepaalde informatie zijn, bijvoorbeeld informatie van een centrale bank of overheid, zoals een inflatiepercentage of een enkele erkende sectororganisatie. In dergelijke gevallen wordt de vaststelling door de accountant van de aard en omvang van controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden passend kunnen zijn, beïnvloed door de aard en de geloofwaardigheid van de bron van de informatie, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor die externe informatie relevant is, en de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang. Wanneer de informatie bijvoorbeeld afkomstig is van een geloofwaardige gezaghebbende bron, kan de omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant minder uitgebreid zijn, zoals het bevestigen van de informatie op de website van de bron of gepubliceerde informatie. In andere gevallen, als een bron niet als geloofwaardig wordt beoordeeld, kan de accountant bepalen dat uitgebreidere werkzaamheden geschikt zijn en, bij afwezigheid van een alternatieve onafhankelijke informatiebron waartegen kan worden vergeleken, overwegen of het uitvoeren van werkzaamheden om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron, indien praktisch mogelijk, geschikt is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
- A44 Wanneer de accountant niet over een voldoende basis beschikt om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron te overwegen, kan de accountant een beperking in de reikwijdte hebben indien voldoende en geschikte controle-informatie niet via alternatieve werkzaamheden kan worden verkregen. Elke opgelegde beperking van de reikwijdte wordt geëvalueerd in overeenstemming met de vereisten van ISA 705.²²

Betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 8)

- A45 De opstelling van de financiële overzichten van een entiteit kan deskundigheid vereisen op een ander gebied dan administratieve verwerking of controle, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of technische gegevens. De entiteit kan deskundigen op deze gebieden in dienst nemen of inschakelen om de nodige deskundigheid te verkrijgen voor het opstellen van de financiële overzichten. Indien dergelijke deskundigheid nodig is maar de entiteit nalaat een deskundige in te schakelen, nemen de risico's op een afwijking van materieel belang toe.
- A46 Wanneer als controle-informatie te gebruiken informatie voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, is het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard van toepassing. Zo kan een persoon of organisatie beschikken over deskundigheid op het gebied van de toepassing van modellen voor het schatten van de reële waarde van effecten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Past de persoon of organisatie die deskundigheid toe bij het maken van een schatting die de entiteit bij de opstelling van haar financiële overzichten gebruikt, is de persoon of organisatie een door het management ingeschakelde deskundige en is paragraaf 8 van toepassing. Indien de persoon of organisatie echter alleen maar prijsgegevens verschaft over private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn en die de entiteit in haar eigen schattingsmethoden gebruikt, valt die informatie, indien ze als controle-informatie wordt gebruikt, onder paragraaf 7 van deze Standaard, zijnde informatie van een externe informatiebron en niet het gebruikmaken van een door het management ingeschakelde deskundige door de entiteit.
- A47 De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden met betrekking tot het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard kan onder meer worden beïnvloed door:

²² Standaard 705, paragraaf 13.

- de aard en complexiteit van de aangelegenheid waarin de door het management ingeschakelde deskundige gespecialiseerd is;
- de risico's op 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 door de entiteit is ingeschakeld 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 beroeps- of sectorvereisten;
- de aard en omvang van eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit met betrekking tot 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 Par. 8(a))

- A48 Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van de deskundigheid van de door het management ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door het management ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die oneigenlijke tendentie, een belangenconflict of de invloed van anderen kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming 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 met betrekking tot het werk van de deskundige zijn belangrijke factoren voor de betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige.
- A49 Informatie over 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 van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
 - door die deskundige gepubliceerde artikelen of geschreven boeken;
 - een eventuele door de accountant ingeschakelde deskundige die de accountant assisteert bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot informatie die afkomstig is van de door het management ingeschakelde deskundige.
- A50 Zaken die relevant zijn voor de evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige zijn onder meer de vraag of het werk van die deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere beroeps- of sectorvereisten, bijvoorbeeld ethische standaarden en andere lidmaatschapsvereisten van een beroeps- of branchevereniging, accreditatienormen van een vergunningverlenende instantie dan wel vereisten die zijn opgelegd door wet- of regelgeving.

A51 Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:

- de relevantie van de competentie van de door het management ingeschakelde deskundige voor de aangelegenheid waarvoor het werk van die deskundige zal worden gebruikt, met inbegrip van specialismen binnen het deskundigheidsgebied van de deskundige. Zo kan een bepaalde actuaaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekeringen, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- de competentie van een door het management ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake administratieve verwerking, 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 uit de resultaten van controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop 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.

A52 Een breed scala aan omstandigheden kan een bedreiging vormen voor de objectiviteit, bijvoorbeeld bedreigingen die voortvloeien uit eigenbelang, belangenbehartiging, vertrouwdschap, zelfcontrole en intimidatie. Maatregelen kunnen dergelijke bedreigingen beperken en kunnen tot stand komen door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door het management ingeschakelde deskundige, wet- of regelgeving) of door de werkomgeving van de door het management ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing).

A53 Hoewel maatregelen niet alle bedreigingen voor de objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kunnen wegnemen, zijn bedreigingen zoals die welke voortvloeien uit intimidatie mogelijk minder significant voor een door de entiteit ingeschakelde deskundige dan voor een deskundige die bij de entiteit in dienst is, en zijn maatregelen zoals beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing mogelijk doeltreffender. Omdat de bedreiging voor de objectiviteit die ontstaat door het feit dat men een werknemer is van de entiteit altijd aanwezig zal zijn, kan een door de entiteit in dienst genomen deskundige gewoonlijk niet met een grotere waarschijnlijkheid als objectief worden beschouwd dan andere werknemers van de entiteit.

A54 Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de entiteit ingeschakelde deskundige 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 maatregelen, met inbegrip van professionele vereisten die op de deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn. Belangen en relaties die bedreigingen kunnen vormen zijn onder meer:

- financiële belangen;
- zakelijke en persoonlijke relaties;
- de verlening van andere diensten.

Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 8(b))

A55 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 het bepalen door de accountant of de accountant de deskundigheid bezit om het werk van de door het management ingeschakelde deskundige te evalueren, of dat de accountant hiervoor een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft²³.

A56 Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:

23 Standaard 620, paragraaf 7.

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de controle;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden de door het management ingeschakelde deskundige gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor financiële-verslaggevingsdoeleinden;
- de aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

A57 Als de entiteit een door het management ingeschakelde deskundige inschakelt, is er gewoonlijk een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke vorm van overeenkomst tussen de entiteit en die deskundige. Het evalueren van die overeenkomst bij het verwerven van inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan de accountant helpen bij het bepalen van de geschiktheid van het volgende voor de doeleinden van de accountant:

- de aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van die deskundige;
- de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en die deskundige; en
- de aard, timing en omvang van communicatie tussen het management en die deskundige, met inbegrip van de vorm van ieder verslag dat door die deskundige zal worden verstrekt.

A58 Indien 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 bij de deskundige en andere leden van het management kan voor de accountant de meest geschikte manier zijn om het noodzakelijke inzicht te verwerven.

Het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 8(c))

A59 Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige als controle-informatie voor de desbetreffende bewering kunnen omvatten:

- 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 in de financiële overzichten zijn weerspiegeld;
- indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhoudt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden;
- indien het werk van die deskundige een significant gebruik van brongegevens inhoudt, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens; en
- als het werk van die deskundige het gebruik van informatie uit een externe informatiebron omvat, de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie.

Door de entiteit gegenereerde informatie die voor de doeleinden van de accountant wordt gebruikt

(Zie Par. 9(a) en (b))

A60 De accountant kan pas betrouwbare controle-informatie verkrijgen als de door de entiteit gegenereerde informatie die voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden wordt gebruikt voldoende volledig en nauwkeurig is. De effectiviteit van de controle van opbrengsten door het toepassen van standaardprijzen op vastleggingen van verkoopvolumes wordt bijvoorbeeld beïnvloed door de nauwkeurigheid van de prijsinformatie en de volledigheid en nauwkeurigheid van de gegevens over verkoopvolumes. Zo ook geldt dat als de accountant voornemens is een populatie (bijvoorbeeld betalingen) op een bepaald kenmerk (bijvoorbeeld autorisatie) te toetsen, de resultaten van de toetsing minder betrouwbaar zullen zijn als de populatie waaruit elementen ter toetsing zijn geselecteerd, niet compleet is.

- A61 Het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en 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 integrerend onderdeel uitmaakt van de controlemaatregel zelf. In andere situaties kan de accountant controle-informatie hebben verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie. In sommige situaties kan de accountant echter bepalen dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn.
- A62 In bepaalde gevallen kan de accountant voornemens zijn om door de entiteit gegenereerde informatie 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 informatie die door de entiteit is gegenereerd voor monitoringactiviteiten, zoals rapporten van de interne auditfunctie. 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. Door het management gebruikte prestatiemetingen zijn bijvoorbeeld mogelijk anderszins niet nauwkeurig genoeg om een afwijking van materieel belang te detecteren.

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen

(Zie Par. 10)

- A63 Een doeltreffende toetsing verschaft geschikte controle-informatie die, samen met andere verkregen of nog te verkrijgen controle-informatie, volstaat voor de doeleinden van de accountant. Bij het selecteren van te toetsen elementen wordt van de accountant vereist dat hij op grond van paragraaf 7 de relevantie en betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie vaststelt; het andere aspect van effectiviteit (het voldoende zijn) is een belangrijke overweging bij het selecteren van de te toetsen elementen. De accountant beschikt over de volgende middelen om te toetsen elementen te selecteren:
- a alle elementen selecteren (een onderzoek van de volledige populatie);
 - b specifieke elementen selecteren; en
 - c steekproeven gebruiken bij een controle.

De toepassing van een of meer van deze middelen kan geëigend zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden, bijvoorbeeld de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de getoetste bewering, en van de uitvoerbaarheid en effectiviteit van de verschillende middelen.

Alle elementen selecteren

- A64 De accountant kan besluiten dat het het meest geschikt is om de gehele populatie van elementen te onderzoeken waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo (of een stratum binnen die populatie) bestaat. Een onderzoek van de volledige populatie is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een onderzoek van de volledige populatie kan bijvoorbeeld geschikt zijn als:
- de populatie bestaat uit een klein aantal elementen met een grote waarde;
 - er een significant risico bestaat en andere middelen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of
 - de repetitieve aard van een berekening of een ander proces dat door een informatiesysteem automatisch wordt uitgevoerd een onderzoek van de volledige populatie rendabel maakt.

Specifieke elementen selecteren

- A65 De accountant kan besluiten om uit een populatie specifieke elementen te selecteren. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als het inzicht van de accountant in de entiteit, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en de kenmerken van de getoetste populatie relevant zijn. De op oordeelsvorming gebaseerde selectie van specifieke elementen is onderhevig aan het uitvoeringsrisico. Voorbeelden van geselecteerde specifieke elementen zijn:

- elementen van hoge waarde of elementen van cruciaal belang; de accountant kan beslissen om specifieke elementen binnen een populatie te selecteren omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld elementen die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of die in het verleden aan fouten onderhevig waren;
- alle elementen boven een bepaald bedrag. De accountant kan besluiten om elementen te onderzoeken waarvan de geboekte waarden een bepaald bedrag overschrijden teneinde een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren;
- elementen gericht op het verkrijgen van informatie. De accountant kan elementen onderzoeken om informatie te verkrijgen over zaken zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties.

A66 Een selectief onderzoek van specifieke elementen van een transactiestroom of rekeningsaldo is vaak een efficiënte manier om controle-informatie te verkrijgen, maar is niet hetzelfde als het gebruik van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft een selectief onderzoek van specifieke elementen geen controle-informatie omtrent de rest van de populatie.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle

A67 Het gebruiken van steekproeven bij een controle is bedoeld om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op basis van toetsingen van een uit die populatie getrokken steekproef. Het gebruik van steekproeven bij een controle wordt besproken in Standaard 530.²⁴

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie

(Zie Par. 11)

A68 Het verkrijgen van controle-informatie uit verschillende bronnen of van een verschillende aard kan erop wijzen dat een individueel element van de controle-informatie niet betrouwbaar is, zoals wanneer controle-informatie verkregen uit een bepaalde bron inconsistent is met controle-informatie verkregen uit een andere bron. Dit kan het geval zijn wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management, interne auditors en anderen inconsistent zijn, of wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen ter bevestiging van de antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management inconsistent zijn met het antwoord van het management. Standaard 230 bevat een specifiek documentatievereiste indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid.²⁵

²⁴ Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

²⁵ Standaard 230, paragraaf 11.

501 Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Vereisten	4-13
<i>Voorraad</i>	4-8
<i>Rechtszaken en claims</i>	9-12
<i>Gesegmenteerde informatie</i>	13
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A27
<i>Voorraad</i>	A1-A16
<i>Rechtszaken en claims</i>	A17-A25
<i>Gesegmenteerde informatie</i>	A26-A27

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de specifieke overwegingen van 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 bij een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

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

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:
 - a het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde: (Zie Par. A1, A2 en 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 Par. A4)
 - ii de uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management bij te wonen; (Zie Par. A5)
 - iii de voorraad te inspecteren; (Zie Par. A6) en
 - iv tellingen ter toetsing uit te voeren; (Zie Par. A7 en A8) en
 - b controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij een accurate weergave zijn van de werkelijke 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 paragraaf 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 naar behoren zijn vastgelegd. (Zie Par. A9, A10 en A11)

1 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

2 Standaard 500, *Controle-informatie*.

- 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 waar te nemen 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 dit niet mogelijk is, dient de accountant het oordeel in de controleverklaring te wijzigen overeenkomstig Standaard 705³. (Zie Par. A12, A13 en A14)
- 8 Indien de door een derde partij in bewaring genomen en beheerde 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:
 - a het verzoeken om externe bevestiging bij de derde partij van de hoeveelheden en de conditie van de voorraad die namens de entiteit wordt gehouden; (Zie Par. A15)
 - b het uitvoeren van inspectie of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A16)

Rechtszaken en claims

- 9 De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het vaststellen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die mogelijk een risico op een afwijking van materieel belang doen ontstaan, met inbegrip van: (Zie Par. A17, A18 en A19)
 - a het verzoeken om inlichtingen bij het management en, indien van toepassing, bij anderen binnen de entiteit, met inbegrip van de interne juridisch adviseur;
 - b het doornemen van de notulen van de vergaderingen van de met governance belaste personen, alsmede van de correspondentie tussen de entiteit en haar externe juridisch adviseur; en
 - c het doornemen van kostenrekeningen met betrekking tot juridische kosten. (Zie Par. A20)
- 10 Indien de accountant een inschatting maakt van een risico van materieel belang dat betrekking heeft op vastgestelde rechtszaken en claims of wanneer 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 overeenkomstig andere Standaarden zijn vereist, te trachten direct met de externe juridisch adviseur van de entiteit te communiceren. De accountant dient dit te doen door middel van een schriftelijk verzoek om inlichtingen, 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 Par. A21, A22, A23, A24 en 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 het schriftelijk verzoek om inlichtingen, 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.

³ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

Schriftelijke bevestigingen

- 12 De accountant dient het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende werkelijke of mogelijke rechtszaken en claims waarvan de effecten bij het opstellen van de financiële overzichten in aanmerking moeten worden genomen, hem ter kennis zijn gebracht, alsmede in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief verwerkt en toegelicht zijn.

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 Par. A26)
- a inzicht te verwerven in de door het management gebruikte methoden voor het vaststellen van gesegmenteerde informatie, en: (Zie Par. 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 indien passend
 - ii het toetsen van de toepassing van dergelijke methoden; en
 - b het uitvoeren van cijferanalyses of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname

(Zie Par. 4(a))

- A1 Het management zet gewoonlijk procedures op waarbij de voorraad minstens één keer per jaar fysiek 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 vast te stellen.
- A2 Het bijwonen van de fysieke voorraadopname houdt het volgende in:
- het inspecteren van de voorraad om het bestaan daarvan vast te stellen en om de conditie daarvan te evalueren, alsmede om tellingen uit te voeren ter toetsing;
 - het waarnemen van de naleving 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 controles 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 overeenkomstig de paragrafen 4-8 van deze Standaard) zijn onder meer:
- de risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
 - de aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;

- of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgezet en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
- de timing van de fysieke voorraadopname;
- 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 op een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing over de vraag bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is;
- of de assistentie van een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is. Standaard 620⁴ 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 Par. 4(a)(i))

- A4 Relevant bij het evalueren van de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de fysieke voorraadopname is onder meer de vraag of zij gericht zijn op, bijvoorbeeld:
- de toepassing van passende interne beheersingsmaatregelen, 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 nauwkeurige vaststelling van het voortgangsstadium waarin het onderhanden werk zich bevindt, 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, indien van toepassing, zoals nodig kan zijn bij het inschatten van de fysieke hoeveelheid van een berg steenkool;
 - beheersing over het verplaatsen van voorraad tussen locaties en het transport en de ontvangst van de voorraad vóór en na de afgrenzingsdatum.

Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management

(Zie Par. 4(a)(ii))

- A5 Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management, bijvoorbeeld 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 afgrenzingsinformatie 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 Par. 4(a)(iii))

- A6 Het inspecteren van de voorraad bij het bijwonen van de fysieke voorraadopname vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het vaststellen van het bestaan van de voorraad (doch niet noodzakelijk van de eigendom daarvan), en bij het vaststellen van bijvoorbeeld incurante, beschadigde of verouderende voorraad.

⁴ Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*

Het uitvoeren van opnames ter toetsing

(Zie Par. 4(a)(iv))

- A7 Door het uitvoeren van tellingen ter toetsing, door bijvoorbeeld het in de fysieke voorraad traceren van elementen die uit de voorraadregistraties van het management geselecteerd zijn, alsmede door het in de voorraadregistraties van het management traceren van elementen die uit de fysieke voorraad geselecteerd zijn, wordt controle-informatie aangaande de volledigheid en nauwkeurigheid van deze vastleggingen verstrekt.
- A8 In aanvulling op het vastleggen van de tellingen van de accountant ter toetsing, vormt het verkrijgen van kopieën van de definitieve fysieke gebruikte opnamelijsten voor de accountant een hulpmiddel bij het uitvoeren van daarop volgende controlewerkzaamheden om te bepalen of de definitieve voorraadregistraties de werkelijke voorraadopnameresultaten accuraat weerspiegelen.

Fysieke voorraadopname uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten

(Zie Par. 5)

- A9 Om praktische redenen is het mogelijk dat de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum of op andere data dan de datum van de financiële overzichten. Dit kan worden gedaan ongeacht of het management de voorraadhoeveelheden bepaalt middels een jaarlijkse fysieke voorraadopname, dan wel of het management een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt. In beide gevallen bepaalt de effectiviteit van de opzet, de implementatie en het onderhouden van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties of het uitvoeren van de fysieke voorraadopname op een andere datum of op andere data 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.⁵
- 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 na te gaan. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat het management of de accountant verschillen identificeert 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 naar behoren zijn vastgelegd, zijn onder meer:
- de vraag of de permanente voorraadregistraties naar behoren 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 Par. 7)

- A12 In bepaalde gevallen is het mogelijk praktisch onuitvoerbaar om de fysieke voorraadopname bij te wonen. Dit kan toe te schrijven 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 om welke reden dan ook slecht uitkomt, is evenwel onvoldoende om een beslissing van de accountant te onderbouwen dat het bijwonen prak-

⁵ Standaard 330, paragraaf 22 en 23.

tisch onuitvoerbaar is. Zoals in Standaard 200⁶ 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 overtuigend 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 voorraadelementen of van elementen die aangekocht zijn voorafgaand aan de fysieke voorraadopname, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over het bestaan en de conditie van de voorraad.
- 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 controle⁷.

Voorraad in bewaring bij en onder beheer van een derde partij

Externe bevestiging

(Zie Par. 8(a))

- A15 Standaard 505⁸ stelt vereisten vast en geeft leidraden bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen.

Andere controlewerkzaamheden

(Zie Par. 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 externe bevestiging met de derde partij. Voorbeelden van andere controlewerkzaamheden zijn:

- 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 rapport van een accountant van de serviceorganisatie, over de adequaatheid van de interne beheersing van de derde partij die erop gericht is dat de voorraad naar behoren is opgenomen en op adequate wijze wordt veiliggesteld;
- het inspecteren van de documentatie inzake de voorraad die door derde partijen wordt gehouden, bijvoorbeeld ontvangstbewijzen inzake opslag;
- het verzoeken om externe bevestiging bij andere partijen in het geval de voorraad als zekerheid in onderpand is gegeven.

Rechtszaken en claims

Volledigheid van rechtszaken en claims

(Zie Par. 9)

⁶ Standaard 200, paragraaf A50.

⁷ Standaard 705, paragraaf 13.

⁸ Standaard 505, *Externe bevestigingen*.

- 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 of administratief verwerkt worden.
- A18 In aanvulling op de in paragraaf 9 vastgestelde werkzaamheden, zijn andere relevante werkzaamheden onder meer het gebruikmaken van informatie verkregen uit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die deel uitmaken van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, ter ondersteuning van de accountant bij het kennis krijgen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is.
- A19 Controle-informatie die verkregen is ten behoeve van het vaststellen van rechtszaken en claims welke mogelijk een risico op 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 waardebepaling. Standaard 540⁹ stelt vereisten vast en verschaft leidraden die relevant zijn voor het in aanmerking nemen door de accountant van rechtszaken en claims die schattingen of daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten vereisen.

Het beoordelen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten

(Zie Par. 9(c))

- A20 Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het passend achten om de daarmee verband houdende brondocumenten, zoals facturen voor kosten met betrekking tot juridische adviezen, in het kader van het door de accountant doornemen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten te onderzoeken.

Communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit

(Zie Par. 10 en 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 algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel wordt via een algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen aan de externe juridisch adviseur van de entiteit gevraagd om de accountant te informeren over alle rechtszaken en claims waarvan de adviseur kennis heeft, 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 onwaarschijnlijk wordt geacht dat de externe juridisch adviseur van de entiteit een passend antwoord zal verstrekken op het schriftelijk verzoek om algemene inlichtingen, bijvoorbeeld indien de beroepsorganisatie waartoe de externe juridisch adviseur behoort, het verbiedt om op een dergelijk schriftelijk verzoek te antwoorden, is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen middels een specifiek schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel omvat een schriftelijk verzoek om specifieke inlichtingen:
- 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 vastgestelde 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 bevestigt en de accountant verdere informatie verschaft indien de lijst door de externe juridisch adviseur van de entiteit onvolledig of niet correct wordt geacht.

9 Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*.

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, als:

- 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 700¹⁰ 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 een verzoek 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 Par.13)

A26 Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, kan van de entiteit worden vereist of aan de entiteit worden toegestaan gesegmenteerde informatie in de financiële overzichten toe te lichten. De verantwoordelijkheid van de accountant inzake de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie houdt verband met de financiële overzichten als geheel. Dienovereenkomstig wordt niet van de accountant vereist dat hij controlewerkzaamheden uitvoert die noodzakelijk zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de gesegmenteerde informatie die op stand alone basis wordt gepresenteerd.

Inzicht in de door het management gebruikte methoden

(Zie Par. 13(a))

A27 Afhankelijk van de omstandigheden kunnen de volgende aangelegenheden relevant zijn bij het verwerven van inzicht in de door het management gebruikte methoden bij het bepalen van gesegmenteerde informatie, alsmede 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 intrasegmentbedragen;
- 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 de adequaatheid van de toelichtingen die betrekking hebben op inconsistenties.

¹⁰ Standaard 700, paragraaf 49.

505 Externe bevestigingen

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen</i>	2-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-16
<i>Werkzaamheden inzake externe bevestiging</i>	7
<i>Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden</i>	8-9
<i>Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging</i>	10-14
<i>Negatieve bevestigingen</i>	15
<i>Evalueren van de verkregen controle-informatie</i>	16
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A25
<i>Werkzaamheden inzake externe bevestiging</i>	A1-A7
<i>Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden</i>	A8-A10
<i>Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging</i>	A11-A22
<i>Negatieve bevestigingen</i>	A23
<i>Evalueren van de verkregen controle-informatie</i>	A24-A25

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met de vereisten van Standaard 330¹ en Standaard 500.² Deze Standaard heeft geen betrekking op het verzoeken om inlichtingen over rechtszaken en claims, die in Standaard 501³ worden behandeld.

Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen

- 2 Volgens Standaard 500 wordt de betrouwbaarheid van controle-informatie beïnvloed door de bron en de aard ervan en is deze afhankelijk van de specifieke omstandigheden waarin de informatie wordt verkregen.⁴ Ook wordt in die Standaard over controle-informatie in het algemeen gesteld:⁵
- controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit wordt verkregen;
 - 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 in de vorm van een vastlegging, op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers bestaat.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die door de accountant rechtstreeks van bevestigende partijen wordt ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die intern door de entiteit wordt geproduceerd. Deze Standaard is bedoeld om de accountant te helpen bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

- 3 In andere Standaarden wordt het belang van externe bevestigingen als controle-informatie erkend:
- Standaard 330 heeft betrekking op de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van algemene methoden om in te spelen op de ingeschatte risico's op 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.⁶ Voorts moet volgens Standaard 330 de accountant, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, gegevensgerichte controles met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting opzetten en uitvoeren. Van de accountant wordt tevens vereist dat hij overweegt of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd;⁷
 - volgens Standaard 330 moet de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat.⁸ Daartoe kan de accountant overgaan tot het verkrijgen van meer informatie, van informatie die relevanter of betrouwbaarder

1 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

2 Standaard 500, *Controle-informatie*.

3 Standaard 501, *Controle-informatie—Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.

4 Standaard 500, paragraaf A5.

5 Standaard 500, paragraaf A31.

6 Standaard 330, paragraaf 5 en 6.

7 Standaard 330, paragraaf 18 en 19.

8 Standaard 330, paragraaf 7(b).

is, of van beide. De accountant kan bijvoorbeeld meer de nadruk leggen op het verkrijgen van informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of op het verkrijgen van bevestigende informatie uit een aantal onafhankelijke bronnen. Ook volgens Standaard 330 kunnen werkzaamheden inzake externe bevestigingen de accountant helpen controle-informatie met de hoge mate van betrouwbaarheid verkrijgen die de accountant nodig acht om op significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten te kunnen inspelen;⁹

- volgens Standaard 240 kan de accountant verzoeken om bevestiging opzetten teneinde aanvullende bevestigende informatie te verkrijgen om hiermee de ingeschatte risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen aan te pakken;¹⁰
- volgens Standaard 500 kan door middel van bevestigende informatie die van een van de entiteit onafhankelijke bron is verkregen, zoals externe bevestigingen, de zekerheid die de accountant van aan administratieve vastleggingen of bevestigingen van het management ontleende informatie verkrijgt, worden vergroot¹¹.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 5 De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging is het opzetten en uitvoeren van dergelijke werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

Definities

- 6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *externe bevestiging* – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de accountant.
 - b *verzoek om positieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij rechtstreeks aan de accountant reageert en aangeeft of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verstrekt.
 - c *verzoek om negatieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant reageert indien de bevestigende partij niet met de informatie in het verzoek instemt.
 - d *non-respons* – Het niet of niet volledig reageren door de bevestigende partij op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt.
 - e *uitzondering (in de context van externe bevestigingen)* – Een reactie waaruit een verschil blijkt tussen informatie waarvan bevestiging is gevraagd of informatie die in de vastleggingen van de entiteit is opgenomen, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt.

⁹ Standaard 330, paragraaf A53.

¹⁰ Standaard 240, paragraaf A38.

¹¹ Standaard 500, paragraaf A8 en A9.

Vereisten

Werkzaamheden inzake externe bevestiging

- 7 Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging dient de accountant de verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen, waaronder:
 - a het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie; (Zie Par. A1)
 - b het selecteren van de geschikte bevestigende partij; (Zie Par. A2)
 - c het opzetten van de verzoeken om bevestiging, waaronder het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks aan de accountant moeten worden gezonden; en (Zie Par. A3, A4, A5 en A6)
 - d het zenden van de verzoeken, waaronder eventuele follow-upverzoeken, aan de bevestigende partij. (Zie Par. A7)

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

- 8 Indien het management de accountant weigert toestemming te verlenen voor het zenden van een verzoek om bevestiging, dient de accountant:
 - a bij het management inlichtingen in te winnen over de redenen voor de weigering en te trachten controle-informatie te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie Par. A8)
 - b de implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de accountant van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie Par. A9)
 - c alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A10)
- 9 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de accountant toe te staan een verzoek om bevestiging te zenden onredelijk is, of indien de accountant niet in staat is aan de hand van alternatieve controlewerkzaamheden relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 260¹² met de met governance belaste personen te communiceren. Tevens dient de accountant overeenkomstig Standaard 705¹³ de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging

- 10 Indien de accountant factoren identificeert die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid van de reactie op een verzoek om bevestiging, dient de accountant verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)
- 11 Indien de accountant vaststelt dat een reactie op een verzoek om bevestiging niet betrouwbaar is, dient de accountant de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verband houdende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie Par. A17)

12 Standaard 260, paragraaf 16.

13 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

Non-respons

- 12 Bij elke non-respons dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A18 en A19)

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

- 13 Indien de accountant heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet de controle-informatie opleveren die de accountant vereist. Indien de accountant geen reactie op een verzoek om positieve bevestiging ontvangt, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen. (Zie Par. A20)

Uitzonderingen

- 14 De accountant dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie Par. A21 en A22)

Negatieve bevestigingen

- 15 Negatieve bevestigingen leveren minder overtuigende controle-informatie op dan positieve bevestigingen. De accountant dient verzoeken om negatieve bevestiging dan ook niet als enige gegevens-gerichte controlemaatregel om een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen aan te pakken, te gebruiken tenzij aan alle volgende voorwaarden is voldaan: (Zie Par. A23)
- a de accountant heeft het risico op een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de effectieve werking van voor de bewering relevante beheersingsmaatregelen verkregen;
 - b de populatie van aan werkzaamheden inzake negatieve bevestiging onderworpen elementen bevat een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of voorwaarden;
 - c er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
 - d de accountant heeft geen kennis van omstandigheden of voorwaarden die ertoe zullen leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve bevestiging deze verzoeken zullen negeren.

Evalueren van de verkregen controle-informatie

- 16 De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging relevante en betrouwbare controle-informatie opleveren, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie Par. A24 en A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**Werkzaamheden inzake externe bevestiging***Bepalen van de informatie die bevestigd of gevraagd moet worden*

(Zie Par. 7(a))

- A1 Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden dikwijls uitgevoerd om informatie met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan te bevestigen of te vragen. Tevens kunnen zij worden gebruikt om voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen te bevestigen, dan wel om te bevestigen dat bepaalde voorwaarden, zoals een nevenovereenkomst, niet bestaan.

Selecteren van de geschikte bevestigende partij

(Zie Par. 7(b))

- A2 Reacties op verzoeken om bevestiging leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken aan een bevestigende partij worden gezonden die volgens de accountant goed bekend is met de informatie die moet worden bevestigd. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of regelingen waarvoor om bevestiging wordt verzocht, is daar mogelijk de meest geschikte persoon om bevestiging te vragen.

Opzetten van verzoeken om bevestiging

(Zie Par. 7(c))

- A3 De wijze waarop een verzoek om bevestiging is opgezet, kan direct van invloed zijn op het percentage bevestigingsreacties alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die daarbij wordt verkregen.
- A4 Factoren die bij het opzetten van verzoeken om bevestiging in overweging moeten worden genomen, zijn onder meer:
- de behandelde beweringen;
 - specifieke geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder frauderisico's;
 - de lay-out en presentatie van het verzoek om bevestiging;
 - eerdere ervaring met de controle of soortgelijke opdrachten;
 - de communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium);
 - toestemming of aansporing door het management aan de bevestigende partijen om op het verzoek van de accountant te reageren. Het is mogelijk dat bevestigende partijen alleen met toestemming van het management bereid zijn op een verzoek om bevestiging te reageren;
 - het vermogen van de beoogde bevestigende partij om de gevraagde informatie te bevestigen of te verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag versus het totaalsaldo).
- A5 Bij een verzoek om positieve externe bevestiging wordt aan de bevestigende partij gevraagd de accountant in alle gevallen te antwoorden, hetzij door aan te geven met de informatie in te stemmen hetzij door zelf informatie te verstrekken. Een reactie op een verzoek om positieve bevestiging wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie op te leveren. Er bestaat echter een risico dat een bevestigende partij het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder te verifiëren of de informatie correct is. De accountant kan dit risico verminderen door in verzoeken om positieve bevestiging geen bedragen (of andere informatie) te vermelden en de bevestigende partij te verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verstrekken. Wel kan dit soort 'blanco' verzoeken om bevestiging ertoe leiden dat het percentage reacties lager is omdat van de bevestigende partijen een extra inspanning wordt gevraagd.
- A6 Bepalen dat de adressering naar behoren is uitgevoerd houdt onder meer in de geldigheid te testen van sommige of alle adressen van de verzoeken om bevestigingen voordat ze worden verzonden.

Follow-up van verzoeken om bevestiging

(Zie Par. 7(d))

- A7 De accountant kan een aanvullend verzoek om bevestiging zenden wanneer een reactie op een eerder verzoek niet binnen een redelijke termijn is ontvangen. De accountant kan bijvoorbeeld, na opnieuw te hebben gecontroleerd of het oorspronkelijk gebruikte adres juist was, een aanvullend of een follow-upverzoek zenden.

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

Redelijkheid van de weigering van het management

(Zie Par. 8(a))

- A8 Een weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven voor het zenden van een verzoek om bevestiging houdt in dat de controle-informatie die de accountant mogelijk wenst, beperkt wordt. De accountant dient dan ook inlichtingen in te winnen over de redenen voor deze beperking. Hetgeen vaak voorkomt, is dat met de beoogde bevestigende partij een juridisch dispuut of een onderhandeling loopt waarvan de uitkomst door een ongelegen komend verzoek om bevestiging kan worden beïnvloed. Van de accountant wordt vereist dat hij tracht controle-informatie met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen te verkrijgen, omdat het kan gebeuren dat het management probeert de accountant de toegang te ontfangen tot controle-informatie die fraude of van fouten aan het licht brengt.

Implicaties voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 8(b))

- A9 De accountant kan uit de evaluatie in paragraaf 8(b) de conclusie trekken dat het passend zou zijn om de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig Standaard 315.¹⁴ Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om niet te bevestigen onredelijk is, kan dit op een risico op fraude wijzen waarbij evaluatie overeenkomstig Standaard 240¹⁵ vereist is.

Alternatieve controlewerkzaamheden

(Zie Par. 8(c))

- A10 De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen de vorm aannemen van werkzaamheden die geschikt zijn bij non-respons, zoals beschreven in de paragrafen A18 en A19 van deze Standaard. In het kader van die werkzaamheden wordt tevens rekening gehouden met de resultaten van de evaluatie van de accountant als bedoeld in paragraaf 8(b) van deze Standaard.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging

(Zie Par. 10)

- A11 Volgens Standaard 500 kunnen er, zelfs wanneer controle-informatie van bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, omstandigheden bestaan die van invloed zijn op de betrouwbaarheid ervan.¹⁶ Bij een reactie bestaat altijd enig risico op onderschepping, wijziging of fraude, ongeacht of een reactie op papier of op elektronische of andere gegevensdragers wordt verkregen. Factoren die aanleiding kunnen geven tot twijfel aan de betrouwbaarheid van een reactie zijn onder meer dat:
- een reactie door de accountant indirect is ontvangen; of
 - niet van de oorspronkelijk beoogde bevestigende partij afkomstig leek te zijn.
- A12 Aan elektronisch, bijvoorbeeld via fax of e-mail, ontvangen reacties zijn betrouwbaarheidsrisico's verbonden omdat bewijs van herkomst en bevoegdheid van de bevestigende partij moeilijk vast te stellen en wijzigingen moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Deze risico's kunnen worden beperkt doordat de accountant en de bevestigende partij een procedure gaan volgen waarmee een beveiligde omgeving voor het elektronisch zenden van reacties wordt gecreëerd. Indien de accountant ervan overtuigd is dat die procedure veilig is en naar behoren wordt beheerst, worden de desbetreffende reacties betrouwbaarder. Bij een procedure van elektronische bevestiging kunnen verschillende technieken

¹⁴ Standaard 315, paragraaf 31.

¹⁵ Standaard 240, paragraaf 25.

¹⁶ Standaard 500, paragraaf A31.

voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie worden toegepast, bijvoorbeeld encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.

- A13 Indien een bevestigende partij een derde partij gebruikt om reacties op verzoeken om bevestiging te coördineren en te verstrekken, kan de accountant werkzaamheden uitvoeren om de volgende risico's aan te pakken:
- a de reactie is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
 - b een respondent heeft mogelijk geen toestemming om te reageren; en
 - c de integriteit van de gegevensoverdracht kan zijn aangetast.
- A14 Op grond van Standaard 500 wordt van de accountant vereist dat hij bepaalt of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van als controle-informatie te gebruiken informatie¹⁷. De accountant kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een reactie op een verzoek om bevestiging te verifiëren door contact op te nemen met de bevestigende partij. Wanneer een bevestigende partij bijvoorbeeld reageert door middel van e-mail, kan de accountant de bevestigende partij opbellen om na te gaan of deze de reactie inderdaad heeft verzonden. Wanneer een reactie indirect aan de accountant is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de bevestigende partij de reactie ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de accountant), kan de accountant de bevestigende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren.
- A15 Op zich valt een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging niet onder de definitie van een externe bevestiging, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijke reactie op het verzoek van de accountant is. Na het verkrijgen van een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging kan de accountant echter, afhankelijk van de omstandigheden, de bevestigende partij verzoeken rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren. Indien een dergelijke reactie niet wordt ontvangen, tracht de accountant overeenkomstig paragraaf 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in de mondelinge reactie te staven.
- A16 Een reactie op een verzoek om bevestiging 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 Par. 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 op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herzielt en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpast, overeenkomstig Standaard 315.¹⁸ Een onbetrouwbare reactie kan bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240¹⁹.

Non-respons

(Zie Par. 12)

- A18 Voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren, zijn:
- voor debiteurensaldi – het onderzoeken van specifieke latere kasontvangsten, verzenddocumentatie, alsmede verkopen nabij het einde van de periode;
 - voor crediteurensaldi – het onderzoeken van latere kasbetalingen of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.

¹⁷ Standaard 500, paragraaf 11.

¹⁸ Standaard 315, paragraaf 31.

¹⁹ Standaard 240, paragraaf 25.

A19 De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een non-respons op een verzoek om bevestiging kan wijzen op een eerder niet-geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang. In dergelijke situaties kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herzielt en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig Standaard 315.²⁰ Het feit dat op verzoeken om bevestiging minder of meer reacties komen dan verwacht, kan wijzen op een niet eerder geïdentificeerde frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240²¹.

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

(Zie Par. 13)

A20 In bepaalde omstandigheden kan de accountant een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen identificeren waarvoor een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dergelijke omstandigheden zijn onder meer:

- de beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te bevestigen is alleen buiten de entiteit beschikbaar;
- wegens specifieke frauderisicofactoren, zoals het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt of het risico op samenspanning waarbij (een) medewerker(s) en/of het management betrokken kunnen zijn, kan de accountant niet op controle-informatie van de entiteit vertrouwen.

Uitzonderingen

(Zie Par. 14)

A21 In reacties op verzoeken om bevestiging kunnen uitzonderingen worden vermeld die wijzen op afwijkingen of potentiële afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer een afwijking wordt geïdentificeerd, wordt van de accountant op grond van Standaard 240 vereist dat hij evalueert of een dergelijke afwijking indicatief is voor fraude.²² Uitzonderingen kunnen een aanwijzing vormen voor de kwaliteit van reacties van gelijksoortige bevestigende 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 bevestiging aan timing, waardering of administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe bevestigingen zijn toe te schrijven.

Negatieve bevestigingen

(Zie Par.15)

A23 Wanneer geen reactie op een verzoek om negatieve bevestiging wordt ontvangen, wijst dit er niet expliciet op dat de beoogde bevestigende partij het verzoek om bevestiging heeft ontvangen of dat de informatie in het verzoek op nauwkeurigheid is geverifieerd. Wanneer een bevestigende partij niet op een verzoek om negatieve bevestiging reageert, levert dit dan ook significant minder overtuigende controle-informatie op dan een reactie op een verzoek om positieve bevestiging. Mogelijk zullen bevestigende partijen ook vaker reageren en aangeven dat ze het met een verzoek om bevestiging niet eens zijn wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, dan wanneer dat wel het geval is. Zo zullen houders van depositorekeningen bij een bank wellicht vaker reageren wanneer zij vinden

²⁰ Standaard 315, paragraaf 31.

²¹ Standaard 240, paragraaf 25.

²² Standaard 240, paragraaf 36.

dat het saldo van hun rekening in het verzoek om bevestiging te laag is weergegeven, maar minder vaak reageren wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is opgenomen. Daarom kan het zenden van een verzoek om negatieve bevestiging aan een houder van een depositorekening bij een bank een nuttige handeling zijn bij het overwegen of dergelijke saldi mogelijk te laag zijn weergegeven, maar zal dit waarschijnlijk niet effectief zijn indien de accountant controle-informatie tracht te verkrijgen over het feit of saldi te hoog zijn weergegeven.

Evalueren van de verkregen controle-informatie

(Zie Par. 16)

- A24 Bij het evalueren van de uitkomsten van individuele verzoeken om externe bevestiging kan de accountant deze uitkomsten als volgt onderverdelen:
- a een reactie door de geschikte bevestigende partij die wijst op instemming met de informatie in het verzoek om bevestiging, of waarbij de verzochte informatie zonder uitzondering wordt verstrekt;
 - b een reactie die wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
 - c een non-respons; of
 - d een reactie die op een uitzondering wijst.
- A25 De evaluatie van de accountant kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de accountant kan hebben uitgevoerd, de accountant helpen besluiten of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dan wel of verdere controle-informatie nodig is zoals vereist op grond van Standaard 330.²³

23 Standaard 330, paragraaf 26 en 27.

510 Initiële controleopdrachten - Beginsaldi

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	5-13
<i>Controlewerkzaamheden</i>	5-9
<i>Controleconclusies en het rapporteren over de controle</i>	10-13
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A9
<i>Controlewerkzaamheden</i>	A1-A7
<i>Controleconclusies en het rapporteren over de controle</i>	A8-A9
Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel	

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot beginsaldi bij een initiële controleopdracht. Beginsaldi bevatten naast de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die reeds aan het begin van de verslagperiode bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen. Indien 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 die vóór de aanvang van een initiële controle worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 3 Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de accountant met betrekking tot de beginsaldi 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, uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving, op consistente wijze in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode zijn toegepast, dan wel of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht.

Definities

- 4 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *initiële controleopdracht* – Een opdracht waarbij hetzij:
 - i de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
 - ii de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd.
 - b *beginsaldi* – De rekeningssaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperiodes en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen.
 - c *voorgaande accountant* – De accountant van een andere accountantseenheid die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige accountant is vervangen.

1 Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*.

2 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

- 5 De accountant dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de eventuele daarbij horende controleverklaring van de voorgaande accountant te lezen op 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 Par. A1 en A2)
 - a te bepalen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze naar de lopende verslagperiode zijn overgedragen of, in voorkomend geval, zijn aangepast;
 - b te bepalen of uit de beginsaldi blijkt dat passende grondslagen voor financiële verslaggeving zijn toegepast; en
 - c een of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
 - i ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar zijn gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande accountant evalueren teneinde controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
 - ii evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
 - iii specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren 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 passend zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Indien de accountant concludeert dat er in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode dergelijke afwijkingen voorkomen, dient de accountant deze afwijkingen, overeenkomstig Standaard 450, mee te delen aan het management op het passende niveau, alsmede aan de met governance belaste personen.³

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

- 8 De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving op consistente wijze in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode zijn toegepast, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht overeenkomstig 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 zijn gecontroleerd, en het oordeel is aangepast, dient de accountant het effect te evalueren van de aangelegenheid die tot deze aanpassing aanleiding heeft gegeven wanneer hij, overeenkomstig Standaard 315, de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.⁴

³ Standaard 450, paragraaf 8 en 12.

⁴ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi

- 10 Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705⁵ een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, naargelang passend. (Zie Par. 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 overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, naargelang passend.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving

- 12 Indien de accountant concludeert dat:
 - a de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode met betrekking tot beginsaldi niet op consistente wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast; of
 - b een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is weergegeven of toegelicht,dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 naargelang passend 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 materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710 zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen. (Zie Par. A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

(Zie Par. 6)

- A1 In de publieke sector kunnen er, op grond van wet- of regelgeving, beperkingen gelden op de informatie die de accountant van een voorgaande accountant kan verkrijgen. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet aangestelde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer, of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die is aangesteld namens de voorzitter van de Rekenkamer) wordt geprivatiseerd, is de mate van toegang tot de werkdocumenten of de andere informatie die een voorgaande accountant aan de nieuw aangestelde accountant uit de private sector kan verstrekken, mogelijk beperkt door wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding. In situaties waar dergelijke communicatie aan beperkingen onderworpen is, is het mogelijk dat de controle-informatie op een andere wijze moet worden verkregen en dat, indien geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de accountant moeten worden overwogen.

5 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

- A2 Indien de op grond van de wet aangestelde accountant een controleopdracht van een entiteit in de publieke sector uitbestedt aan een accountantseenheid uit de private sector en de op grond van de wet aangestelde accountant hiervoor een andere accountantseenheid aanstelt dan het accountants-eenheid dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de voorgaande verslagperiode heeft gecontroleerd, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van accountants. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht vanuit het gezichtspunt van de accountant uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden echter als een initiële controleopdracht worden beschouwd, en is deze Standaard daarom van toepassing.

Beginsaldi

(Zie Par. 6(c))

- A3 De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over beginsaldi te verkrijgen, 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 op 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 zijn gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande accountant is aangepast.
- A4 Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, is de accountant mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande accountant te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, hangt af van de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande accountant.
- A5 In zijn communicatie met de voorgaande accountant laat de huidige accountant zich leiden door relevante ethische en professionele voorschriften.
- A6 Met betrekking tot vlottende activa en passiva is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie over beginsaldi wordt verkregen in het kader van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. Zo zullen de ontvangsten (betalingen) van aan het begin van de verslagperiode bestaande vorderingen (crediteuren) gedurende de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering ervan aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie over de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom is het mogelijk dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en dat door het uitvoeren van een of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen:
- het waarnemen van een actuele fysieke voorraadopname en het aansluiten daarvan met aan het begin van de verslagperiode bestaande hoeveelheden;
 - het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraadeenheden;
 - het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de brutowinstmarge en periodeafgrenzing.
- A7 Met betrekking tot niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het onderzoeken van de administratieve vastleggingen en andere informatie die aan de beginsaldi ten grondslag ligt. In sommige gevallen kan de accountant bepaalde controle-informatie over beginsaldi verkrijgen uit bevestiging van derde partijen, bijvoorbeeld met betrekking tot 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 Par. 10)

- A8 Standaard 705 stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die tot een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten kunnen leiden, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel van de accountant wordt aangepast. Het onvermogen van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot een van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:
- a een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden; of
 - b een:
 - i goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is; en
 - ii oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, wanneer relevant, de kasstromen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant

(Zie Par. 13)

- A9 In sommige gevallen is het mogelijk dat een aanpassing van het oordeel van de voorgaande accountant niet relevant en niet van materieel belang is voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er in de voorgaande verslagperiode sprake was van een beperking in de reikwijdte van de controle, maar de aangelegenheid die tot deze beperking aanleiding heeft gegeven, binnen de lopende verslagperiode is opgelost.

Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel

(Zie Par. A8)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

520 Cijferanalyses

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstellingen	3
Definitie	4
Vereisten	5-7
<i>Gegevensgerichte cijferanalyses</i>	5
<i>Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie</i>	6
<i>Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses</i>	7
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A21
<i>Definitie van cijferanalyses</i>	A1-A3
<i>Gegevensgerichte cijferanalyses</i>	A4-A16
<i>Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie</i>	A17-A19
<i>Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses</i>	A20-A21

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte controles ('gegevensgerichte cijferanalyses'). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om nabij het einde van de controle cijferanalyses te verrichten die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de financiële overzichten. Standaard 315¹ behandelt het gebruik van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. In Standaard 330 zijn vereisten en leidraden opgenomen met betrekking tot de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten.²

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

- 3 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses; en
 - b het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses op het einde van de controle die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit.

Definitie

- 4 Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis: *cijferanalyses* - Evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Vereisten

Gegevensgerichte cijferanalyses

- 5 Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, alleen dan wel in combinatie met detailcontroles, als gegevensgerichte controles overeenkomstig Standaard 330³ dient de accountant: (Zie Par. A4 en A5)
- a de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en met eventuele detailcontroles voor deze beweringen; (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
 - b de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de

1 Standaard 315, paragraaf 6(b).

2 Standaard 330, paragraaf 6 en 18.

3 Standaard 330, paragraaf 18.

vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; (Zie Par. A12, A13 en A14)

- c een verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers op te bouwen, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Zie Par. A15)
- d een bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van paragraaf 7. (Zie Par. A16)

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie

- 6 De accountant dient op het einde van de controle cijferanalyses op te zetten en uit te voeren die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit. (Zie Par. A17, A18 en A19)

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

- 7 Indien overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde cijferanalyses fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:
- a navraag te doen bij het management en geschikte controle-informatie te verkrijgen die relevant is voor de antwoorden van het management; en
 - b andere controlewerkzaamheden te verrichten naargelang noodzakelijk in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van cijferanalyses

(Zie Par. 4)

- A1 Cijferanalyses omvatten het overwegen van de financiële informatie van de entiteit in vergelijking met bijvoorbeeld:
- vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperiodes;
 - de verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of prognoses, dan wel de verwachtingen van de accountant, zoals een schatting van de afschrijving;
 - gelijksoortige branche-informatie, zoals een vergelijking van het verhoudingscijfer van de entiteit inzake verkopen en vorderingen met branchegemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde branche.
- A2 Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:
- tussen elementen van financiële informatie waarvan kan worden verwacht dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomargepercentages;
 - tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.
- A3 Cijferanalyses kunnen volgens verschillende methoden worden uitgevoerd. Deze methoden variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met behulp van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, groepsonderdelen en individuele informatie-elementen.

Gegevensgerichte cijferanalyses

(Zie Par. 5)

- A4 De gegevensgerichte controles van de accountant op het niveau van beweringen kunnen bestaan uit detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide. De accountant baseert zijn beslissing over de te verrichten controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of hij gegevensgerichte cijferanalyses zal uitvoeren, op zijn oordeelsvorming inzake de verwachte effectiviteit en efficiëntie van de beschikbare controlewerkzaamheden die erop gericht zijn het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
- A5 De accountant kan bij het management inlichtingen inwinnen over de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van de informatie die noodzakelijk is om gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren, en over de resultaten van eventueel door de entiteit uitgevoerde cijferanalyses. Het kan effectief zijn om gebruik te maken van door het management opgestelde analytische gegevens, op voorwaarde dat de accountant ervan overtuigd is dat deze gegevens naar behoren zijn opgesteld.

Geschiktheid van bepaalde cijferanalyses voor gegeven beweringen

(Zie Par. 5(a))

- A6 Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen beter toepasbaar op grote hoeveelheden van transacties die doorgaans voorspelbaar zijn in de tijd. Bij geplande cijferanalyses wordt uitgegaan van de verwachting dat er relaties tussen gegevens bestaan en dat deze blijven bestaan zolang het tegendeel niet is gebleken. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de mate waarin de accountant die analyse effectief acht voor het detecteren van een afwijking die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
- A7 In sommige gevallen kan zelfs een eenvoudig voorspellend model effectief zijn als cijferanalyse. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer een entiteit een bekend aantal werknemers met een vaste vergoeding gedurende de verslagperiode heeft, deze gegevens gebruikt om met een hoge mate van nauwkeurigheid de totale loon- en salariskosten voor de verslagperiode te schatten, hetgeen hem controle-informatie voor een significant element in de financiële overzichten verschaft en de noodzaak beperkt om detailcontroles op de loon- en salariskosten uit te voeren. Bij gegevensgerichte cijferanalyses kan vaak effectief gebruik worden gemaakt van breed erkende handelsverhoudingscijfers (zoals winstmarges voor verschillende soorten entiteiten in de detailhandel) om informatie te verkrijgen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen onderbouwt.
- A8 Verschillende soorten cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van zekerheid. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld de totale huuropbrengsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, worden voorspeld uitgaande van de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand, kunnen overtuigende controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailcontroles wegnemen, op voorwaarde dat die elementen naar behoren worden geverifieerd. De berekening en bevestiging van brutomargepercentages ter bevestiging van een opbrengstcijfer zal daarentegen minder overtuigende controle-informatie verschaffen, maar kan wel bruikbare bevestiging verschaffen indien deze 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 van de accountant met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang. Indien bijvoorbeeld de interne beheersing over de verwerking van de verkooporders tekortschiet, kan de accountant voor beweringen die op vorderingen betrekking hebben, meer nadruk leggen op detailcontroles dan op gegevensgerichte cijferanalyses.
- A10 Bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen mede als geschikt worden beschouwd wanneer detailcontroles op dezelfde bewering worden uitgevoerd. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij controle-informatie in verband met de bewering over de waardering van rekeningsaldi van vorderingen verkrijgt, cijferanalyses toepast op de ouderdom van de vorderingen in aanvulling op het

uitvoeren van detailcontroles op daaropvolgende contante ontvangsten, teneinde de incasseerbaarheid van de vorderingen te bepalen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A11 De relaties tussen individuele elementen in financiële overzichten die doorgaans bij de controle van bedrijven worden overwogen, zijn niet altijd relevant bij de controle van overheden of van andere niet-zakelijke entiteiten in de publieke sector; zo bestaat er bij vele entiteiten in de publieke sector vaak geen direct verband tussen opbrengsten en uitgaven. Ook is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven voor het verwerven van activa mogelijk niet geactiveerd worden, geen verband bestaat tussen de uitgaven voor bijvoorbeeld voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen voor deze activa. In de publieke sector kan het ook voorkomen dat er geen gegevens of statistieken op sectorniveau beschikbaar zijn voor vergelijkingsdoeleinden. Andere relaties kunnen daarentegen wel relevant zijn, zoals variaties in de kilometerkostprijs van wegenaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

De betrouwbaarheid van de gegevens

(Zie Par. 5(b))

- A12 De betrouwbaarheid van de gegevens wordt beïnvloed door de bron en de aard van de gegevens en is afhankelijk van de omstandigheden waarin deze zijn verkregen. Dienovereenkomstig is het volgen-de relevant bij het bepalen of de gegevens betrouwbaar zijn voor het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses:
- a *bron van de beschikbare informatie* – informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer zij is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit⁴ ;
 - b *vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie* – sectorbrede gegevens kunnen eventueel moeten worden aangevuld om vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten vervaardigt en verkoopt;
 - c *aard en relevantie van de beschikbare informatie* – bijvoorbeeld de vraag of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel als te bereiken doelen; en
 - d *interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de informatie, die zijn opgezet om de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van die informatie te garanderen*. Bijvoorbeeld: interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen, toetsen en beheren van budgetten.
- A13 De accountant kan overwegen om een toetsing te verrichten van de effectieve werking van eventuele interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling door de entiteit van informatie waarop hij gegevensgerichte cijferanalyses toepast om in te spelen op ingeschatte risico's. Wanneer die interne beheersingsmaatregelen effectief zijn, heeft de accountant over het algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom ook in de resultaten van de cijferanalyses. De effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in combinatie met andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Zo kan een entiteit bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verwerking van de verkoopfacturen ook voorzien in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de vastlegging van de verkochte eenheden. In deze omstandigheden kan de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking de vastlegging van de verkochte eenheden toetsen samen met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de verwerking van de verkoopfacturen. Als alternatief kan de accountant overwegen of de informatie onderworpen werd aan detailcontroles. In Standaard 500 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven om de uit te voeren controlewerkzaamheden te bepalen op de informatie die voor gegevensgerichte cijferanalyses zal worden gebruikt.⁵

4 Standaard 500, paragraaf A31.

5 Standaard 500, paragraaf 10.

A14 De in de paragrafen A12(a)-A12(d) besproken aangelegenheden zijn relevant, ongeacht of de accountant gegevensgerichte cijferanalyses verricht op de financiële overzichten van de entiteit aan het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum en hij van plan is gegevensgerichte cijferanalyses te verrichten voor de resterende periode. In Standaard 330 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven voor gegevensgerichte controles die op een tussentijdse datum worden verricht.⁶

Evaluatie of de verwachting voldoende nauwkeurig is

(Zie Par. 5(c))

A15 Wanneer de accountant evalueert of de verwachting op voldoende nauwkeurige wijze kan worden ontwikkeld voor het identificeren van een afwijking die, gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- de nauwkeurigheid waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo kan de accountant verwachten dat de brutowinstmarges van opeenvolgende perioden nauwer samenhangen dan discretionaire uitgaven, zoals voor onderzoek of reclame;
- de mate waarin informatie kan worden uitgesplitst. Zo kunnen gegevensgerichte cijferanalyses effectiever zijn wanneer ze worden toegepast op financiële informatie over afzonderlijke gedeelten van een bedrijfsactiviteit of op financiële overzichten van groepsonderdelen van een gediversifieerde entiteit dan wanneer ze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;
- de beschikbaarheid van zowel financiële als niet-financiële informatie. Zo kan de accountant overwegen of er financiële informatie, zoals budgetten of prognoses, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar is om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de accountant tevens de betrouwbaarheid van de informatie overwegen zoals uiteengezet in de paragrafen A12 en A13 hierboven.

Aanvaardbaar verschil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden

(Zie Par. 5(d))

A16 Wanneer de accountant bepaalt welke mate van verschil met de verwachting aanvaardbaar is zonder verder onderzoek, houdt hij rekening met materialiteit⁷ en verenigbaarheid met het gewenste niveau van zekerheid, omdat een afwijking, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Overeenkomstig Standaard 330 wordt van de accountant vereist dat hij meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate hij het risico hoger inschat⁸. Dienovereenkomstig wordt het verschil dat zonder onderzoek als aanvaardbaar wordt beschouwd, kleiner naarmate het ingeschatte risico hoger wordt, teneinde het gewenste niveau van overtuigende controle-informatie te bereiken⁹.

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie

(Zie Par. 6)

A17 De conclusies uit de resultaten van de overeenkomstig paragraaf 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld als bevestiging van conclusies die bij de controle van afzonderlijke groepson-

⁶ Standaard 330, paragraaf 22 en 23.

⁷ Standaard 320, paragraaf A14.

⁸ Standaard 330, paragraaf 7(b).

⁹ Standaard 330, paragraaf A19.

derdelen of elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Zij vormen een hulpmiddel voor de accountant om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

- A18 De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang aan het licht brengen. In dergelijke omstandigheden wordt van de accountant vereist dat hij overeenkomstig Standaard 315 zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang bijstelt en de verdere geplande controlewerkzaamheden daarop afstemt¹⁰.
- A19 De overeenkomstig paragraaf 6 verrichte cijferanalyses kunnen vergelijkbaar zijn met die welke als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

(Zie Par.7)

- A20 Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden, kan worden verkregen door deze antwoorden te evalueren in het licht van het inzicht dat de accountant in de entiteit en haar omgeving heeft verworven, en van andere controle-informatie die in de loop van de controle werd verkregen.
- A21 Het kan noodzakelijk zijn om andere controlewerkzaamheden uit te voeren, 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.

10 Standaard 315, paragraaf 31.

530 Het gebruiken van steekproeven bij een controle

Inleiding	1-3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Ingangsdatum</i>	3
Doelstelling	4
Definities	5
Vereisten	6-15
<i>Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen</i>	6-8
<i>Uitvoering van controlewerkzaamheden</i>	9-11
<i>Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen</i>	12-13
<i>Projectie van afwijkingen</i>	14
<i>Evaluatie van steekproefresultaten</i>	15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A23
<i>Definities</i>	A1-A3
<i>Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen</i>	A4-A13
<i>Uitvoering van controlewerkzaamheden</i>	A14-A16
<i>Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen</i>	A17
<i>Projectie van afwijkingen</i>	A18-A20
<i>Evaluatie van steekproefresultaten</i>	A21-A23
Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden	
Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden	
Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden	
Bijlage 4: Manieren voor het trekken van een steekproef	

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard is van toepassing wanneer de accountant besloten heeft om bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden gebruik te maken van steekproeven. Deze Standaard behandelt het gebruik van statistische en niet-statistische steekproefmethoden door de accountant bij het opzetten en het trekken van de steekproef, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verrichten van detailcontroles, alsmede de evaluatie van de steekproefresultaten.
- 2 Deze Standaard is een aanvulling op Standaard 500¹, die de verantwoordelijkheid van de accountant behandelt om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Standaard 500 verschaft leidraden met betrekking tot de middelen waarover de accountant beschikt om de te toetsen elementen te selecteren, waaronder het gebruik van steekproeven.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 4 De doelstelling van de accountant bij het gebruiken van steekproeven is om een redelijke basis te leggen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

Definities

- 5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
 - a *gebruiken van steekproeven bij een controle (gebruiken van steekproeven)* - verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een voor de controle relevante populatie op zodanige wijze dat alle steekprofeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de accountant een redelijke basis krijgt voor 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 *steekproefrisico* - 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. Het steekproefrisico kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden, namelijk:
 - i bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er geen afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze wel bestaat. De accountant is in eerste instantie alert op dit soort foutieve conclusies, omdat zij de effectiviteit van de controle beïnvloeden en de kans groter is dat zij tot een onjuist controleoordeel leiden;
 - ii bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze niet bestaat. Dit soort foutieve conclusies beïnvloedt de efficiëntie van de controle omdat dit doorgaans tot aanvullende werkzaamheden leidt om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.

1 Standaard 500, *Controle-informatie*.

- d *uitvoeringsrisico* - Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt om redenen die geen verband houden met het steekproefrisico. (Zie Par. A1)
- e *atypische fout* - Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie.
- f *steekproefeenheid* - De afzonderlijke elementen waaruit een populatie bestaat. (Zie Par. A2)
- g *statistische steekproef* - Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
 - i aselechte trekking van de steekproefeenheden; en
 - ii het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij de evaluatie van de steekproefresultaten, met inbegrip van het meten van het steekproefrisico.
 Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (i) en (ii) voldoet, wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd.
- h *stratificatie* - Het opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden met gelijksoortige kenmerken vormen (meestal geldwaarde).
- i *toelaatbare afwijking* - Een door de accountant vastgesteld bedrag ten aanzien waarvan hij een passend niveau van zekerheid wil verkrijgen dat het door hem vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie. (Zie Par. A3)
- j *toelaatbare mate van deviatie* - Een door de accountant vastgestelde mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures ten aanzien waarvan hij een passende mate van zekerheid wil verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

Vereisten

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen

- 6 Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A9)
- 7 De accountant dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. (Zie Par. A10 en A11)
- 8 De accountant dient de te toetsen elementen op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproefeenheid in de populatie geselecteerd kan worden. (Zie Par. A12 en A13)

Uitvoering van controlewerkzaamheden

- 9 De accountant dient op elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.
- 10 Indien de controlewerkzaamheden niet toepasbaar zijn op het geselecteerde element, dient de accountant deze werkzaamheden op een vervangend element uit te voeren. (Zie Par. A14)
- 11 Indien de accountant niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd element, dient hij dat element, in het geval van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen, als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en in het geval van een detailcontrole, als een afwijking. (Zie Par. A15 en A16)

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

- 12 De accountant dient de aard en de oorzaak van alle geïdentificeerde deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten ervan op de doelstelling van de controlewerkzaamheden en op andere deelgebieden van de controle te evalueren. (Zie Par. A17)

- 13 In het zeer zeldzame geval dat de accountant een in een steekproef ontdekte deviatie of afwijking als een atypische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat die afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

Projectie van afwijkingen

- 14 Voor detailcontroles dient de accountant in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie. (Zie Par. A18, A19 en A20)

Evaluatie van steekproefresultaten

- 15 De accountant dient te evalueren:
- de resultaten van de steekproef; en (Zie Par. A21 en A22)
 - of het gebruik van steekproeven bij de controle een redelijke basis heeft verschaft voor conclusies over de getoetste populatie. (Zie Par. A23)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Uitvoeringsrisico

(Zie Par. 5(d))

- A1 Voorbeelden van het uitvoeringsrisico zijn het gebruikmaken van niet passende controlewerkzaamheden, het verkeerd interpreteren van controle-informatie of het niet detecteren van een afwijking of deviatie.

Steekprofeenhed

(Zie Par. 5(f))

- A2 De steekprofeenheden kunnen bestaan uit fysieke elementen (zoals cheques op borderellen, creditboekingen op bankafschriften, verkoopfacturen of debiteurensaldi) of uit geldeenheden.

Toelaatbare afwijking

(Zie Par. 5(i))

- A3 Bij het opzetten van een steekproef bepaalt de accountant de toelaatbare afwijking om in te spelen op het risico dat de aggregatie van de afwijkingen die afzonderlijk niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en om een marge in te bouwen voor mogelijk niet gedetecteerde afwijkingen. De toelaatbare afwijking wordt bepaald aan de hand van de uitvoeringsmaterialiteit zoals gedefinieerd in Standaard 320² met betrekking tot een bepaalde steekproefprocedure. De toelaatbare afwijking kan gelijk zijn aan of lager dan het niveau van de uitvoeringsmaterialiteit.

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen

Steekproefopzet

(Zie Par. 6)

- A4 Het gebruiken van steekproeven bij een controle stelt de accountant in staat controle-informatie over bepaalde kenmerken van de geselecteerde elementen te verkrijgen en deze te evalueren, hetgeen

² Standaard 320, paragraaf 9.

hem in staat stelt of helpt een conclusie te trekken over de populatie waaruit de steekproef is getrokken is. Wanneer steekproeven worden gebruikt, kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden toegepast.

- A5 Bij het opzetten van een steekproef overweegt de accountant zowel wat het specifiek te bereiken doel is, als met welke combinatie van controlewerkzaamheden dat doel het beste kan worden bereikt. Door de aard van de te verkrijgen controle-informatie en de omstandigheden die tot een deviatie of afwijking kunnen leiden dan wel andere kenmerken die verband houden met die controle-informatie, te overwegen, kan de accountant beter definiëren wat een deviatie of een afwijking vormt, en bepalen welke populatie hij voor (het trekken van) de steekproef zal gebruiken. Om te voldoen aan het vereiste van paragraaf 10 van Standaard 500 bij het gebruik van steekproeven bij een controle, verricht de accountant controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen dat de populatie waaruit de steekproef wordt getrokken, volledig is.
- A6 Wanneer de accountant het doel van de controlewerkzaamheden overweegt, zoals vereist op grond van paragraaf 6, betekent dit dat hij een goed inzicht moet hebben in wat een deviatie of een afwijking vormt, zodat alle omstandigheden – en uitsluitend die – welke relevant zijn voor het doel van de controle, bij de evaluatie van deviaties of de projectie van afwijkingen in aanmerking worden genomen. Zo worden bij een detailcontrole op het bestaan van vorderingen, zoals een saldobestemming, betalingen die door de afnemer gedaan zijn vóór de datum van de saldobestemming maar die kort na die datum door de cliënt zijn ontvangen, niet als een afwijking beschouwd. Ook heeft een boeking op een verkeerde debiteurenrekening geen effect op het saldo van de handelsvorderingen als geheel. Het is derhalve niet passend dit als een afwijking aan te merken bij de evaluatie van de steekproefresultaten van deze specifieke controlemaatregel, zelfs als het een belangrijk effect kan hebben op andere deelgebieden van de controle, zoals op de inschatting van het risico op fraude of de inschatting van de toereikendheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen.
- A7 Wanneer hij de kenmerken van een populatie overweegt om een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten, maakt de accountant een inschatting van de verwachte mate van deviatie op basis van zijn inzicht in de interne beheersingsmaatregelen of op basis van een onderzoek van een klein aantal elementen uit de populatie. Deze inschatting wordt gemaakt om een steekproef op te zetten en de steekproefomvang te bepalen. Indien de verwachte mate van deviatie bijvoorbeeld onaanvaardbaar hoog is, zal de accountant gewoonlijk besluiten om geen toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten. Evenzo maakt de accountant bij detailcontroles een inschatting van verwachte afwijkingen in de populatie. Indien de verwachte afwijking hoog is, kan het passend zijn de detailcontrole uit te voeren op 100% van de populatie of een steekproef van grote omvang.
- A8 Wanneer hij de kenmerken overweegt van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de accountant bepalen 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 is aan de accountant om op grond van zijn oordeelsvorming te besluiten of hij gebruik maakt van een statistische dan wel een niet-statistische steekproefmethode. De steekproefomvang is echter geen geldig criterium om een onderscheid te maken tussen een statistische en een niet-statistische aanpak.

Steekproefomvang

(Zie Par. 7)

- A10 Het niveau van het steekproefrisico dat de accountant bereid is te aanvaarden, beïnvloedt de vereiste steekproefomvang. Hoe lager het risico 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 toepassing van professionele oordeelsvorming. In de bijlagen 2 en 3 is uiteengezet welke invloed diverse factoren gewoonlijk hebben op het bepalen van de steekproefomvang. Bij vergelijkbare omstandigheden is het effect van factoren zoals die welke in de bijlagen 2 en 3 worden

genoemd, op de steekproefomvang ook vergelijkbaar, ongeacht of voor een statistische dan wel een niet-statistische aanpak wordt gekozen.

Selectie van de te toetsen elementen

(Zie Par. 8)

- A12 Bij een statistische steekproef worden steekproefelementen op zodanige wijze geselecteerd dat elk steekproefelement in de populatie een bekende selectiekans heeft. Bij een niet-statistische steekproef wordt voor de selectie van steekproefelementen oordeelsvorming toegepast. Omdat het doel van een steekproef is om de accountant een redelijke basis te verschaffen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken, is het belangrijk dat de accountant een representatieve steekproef trekt zodat tendentie wordt vermeden, door steekproefelementen te kiezen waarvan de kenmerken typerend zijn voor de populatie.
- A13 De belangrijkste methoden voor het trekken van steekproeven zijn aselechte trekking, systematische trekking en willekeurige trekking. Elk van deze methoden wordt beschreven in bijlage 4.

Uitvoering van controlewerkzaamheden

(Zie Par. 10 en 11)

- A14 Een voorbeeld van een geval waarbij het noodzakelijk is dat de controlemaatregel op een vervangend element wordt uitgevoerd, is de situatie waarbij een ongeldig gemaakte cheque wordt geselecteerd in het kader van een toetsing van informatie die autorisatie voor betaling aantoont. Indien de accountant ervan overtuigd is dat de cheque naar behoren ongeldig is gemaakt, zodat dit geen deviatie vormt, wordt een passend vervangend element onderzocht.
- A15 Een voorbeeld van een geval waarbij de accountant niet in staat is de opgezette controlewerkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen, is de situatie waarbij de documentatie met betrekking tot dat element verloren is gegaan.
- A16 Een voorbeeld van een geschikte alternatieve controlemaatregel, in het geval dat geen antwoord is ontvangen op een positief verzoek tot saldobestorting, zou kunnen bestaan in het onderzoeken van de latere kasontvangsten in combinatie met de controle-informatie die de herkomst ervan staft en met de elementen die zij beogen te verifiëren.

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

(Zie Par. 12)

- A17 Bij het analyseren van de geïdentificeerde deviaties en afwijkingen kan de accountant opmerken dat vele daarvan een gemeenschappelijk kenmerk hebben, zoals soort transactie, plaats van handeling, productlijn of tijdsperiode. In die omstandigheden kan de accountant besluiten om alle elementen van de populatie met het gemeenschappelijke kenmerk op te sporen en in de controlewerkzaamheden te betrekken. Bovendien kunnen zulke deviaties en afwijkingen opzettelijk zijn en een aanwijzing vormen voor het mogelijke bestaan van fraude.

Projectie van afwijkingen

(Zie Par. 14)

- A18 Van de accountant wordt vereist dat hij afwijkingen op de populatie projecteert om een totaal beeld te krijgen van de omvang ervan, maar deze projectie kan ontoereikend zijn om het vast te leggen bedrag te bepalen.
- A19 Wanneer is vastgesteld dat een afwijking een atypische fout is, kan zij worden uitgesloten bij de projectie van afwijkingen op de populatie. Het zal evenwel nodig zijn om met het effect van een dergelijke afwijking, indien deze niet werd gecorrigeerd, rekening te houden als aanvulling op de projectie van afwijkingen die niet als atypische fout werden aangemerkt.

- A20 Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is geen expliciete projectie van deviaties noodzakelijk aangezien de mate van deviatie in de steekproef tevens de mate is van deviatie zoals geprojecteerd op de populatie als geheel. Standaard 330³ verschaft leidraden voor de gevallen waarbij deviaties worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen.

Evaluatie van steekproefresultaten

(Zie Par. 15)

- A21 Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan een onverwacht hoge mate van deviatie in de steekproef leiden tot een verhoging van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang, tenzij nadere controle-informatie wordt verkregen die de oorspronkelijke inschatting onderbouwt. Bij detailcontroles kan een onverwacht hoge afwijking in een steekproef de accountant tot de veronderstelling brengen dat een transactiestroom of een rekeningssaldo een afwijking van materieel belang bevat, als er geen nadere controle-informatie voorhanden is dat er geen afwijking van materieel belang bestaat.
- A22 In geval van detailcontroles vormt de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten voor de accountant de beste schatting van de afwijking in de populatie. Wanneer de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten de toelaatbare afwijking overschrijdt, biedt de steekproef geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie. Hoe kleiner het verschil tussen de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten enerzijds en de toelaatbare afwijking anderzijds, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de werkelijke afwijkingen in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijden. Ook wanneer de geprojecteerde afwijking groter is dan de door de accountant verwachte afwijking op basis waarvan de steekproefomvang is bepaald, kan de accountant tot de conclusie komen dat er een onaanvaardbaar steekproefrisico bestaat dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt. Door de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden te overwegen, kan de accountant het risico dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt, beter inschatten, en kan dit risico worden verkleind indien nadere controle-informatie wordt verkregen.
- A23 Indien de accountant concludeert dat het gebruiken van steekproeven bij een controle hem geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie heeft verschaft, kan hij:
- het management verzoeken om de geïdentificeerde afwijkingen en de mogelijkheid van verdere afwijkingen te onderzoeken, alsmede om de nodige correcties aan te brengen; of
 - de aard, timing en omvang van die verdere controlewerkzaamheden zo inrichten dat hij de vereiste mate van zekerheid zo goed mogelijk kan verkrijgen. Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan hij bijvoorbeeld de steekproefomvang uitbreiden, een alternatieve interne beheersingsmaatregel toetsen of de desbetreffende gegevensgerichte controles aanpassen.

3 Standaard 330, paragraaf 17.

Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden

(Zie Par. A8)

Bij het overwegen 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 passend is. Deze bijlage verschaft de accountant leidraden over het gebruik van stratificatie en over steekproeftechnieken 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 onderscheidend kenmerk. Stratificatie heeft tot doel de variabiliteit van de elementen binnen elk stratum te verkleinen en aldus de steekproefomvang te kunnen beperken zonder het steekproefrisico te vergroten.
- 2 Bij het uitvoeren van detailcontroles wordt de populatie vaak gestratificeerd naar geldwaarde. Hierdoor kan de accountant meer aandacht besteden aan de elementen met een hogere waarde, aangezien de mogelijkheid van een afwijking in termen van overwaardering voor deze elementen het grootst is. Evenzo kan een populatie gestratificeerd worden naar een bepaald kenmerk dat wijst op een hoger risico op een afwijking. Zo kunnen bij het toetsen van de voorziening voor dubieuze vorderingen in het kader van 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 elementen binnen eenzelfde stratum, kunnen alleen worden geprojecteerd op de elementen die datzelfde stratum vormen. Om tot een conclusie te komen over de populatie als geheel, zal het nodig/noodzakelijk zijn dat de accountant rekening houdt met het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot alle andere strata waaruit de populatie bestaat. Zo kan 20% van de elementen van een populatie 90% van de waarde van een rekeningsaldo vertegenwoordigen. De accountant kan besluiten om een steekproef van deze elementen 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 als niet van materieel belang wordt 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 overwegen van het mogelijke effect van de afwijkingen op de transactiestroom of het rekeningsaldo als geheel.

Selectie op basis van gewogen waarden

Bij het uitvoeren van detailcontroles kan het efficiënt zijn om de individuele geldeenheden waaruit de populatie bestaat, als steekprofeenheid te definiëren. Na het selecteren van specifieke geldeenheden uit de populatie, bijvoorbeeld het saldo van de openstaande handelsvorderingen, kan de accountant de specifieke elementen controleren, bijvoorbeeld de individuele saldi, waarin deze eenheden voorkomen. Een voordeel van deze aanpak ter definiëring van de steekprofeenheid is dat de controle-inspanning gericht wordt op de elementen met een hogere waarde omdat zij een grotere kans hebben om te worden geselecteerd, hetgeen kan leiden tot een kleinere steekproefomvang. Deze aanpak kan worden gebruikt in combinatie met de methode van systematische steekproeftrekking (beschreven in bijlage 4) en is het efficiëntst wanneer de elementen aselect worden getrokken.

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden

(Zie Par. A11)

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aard of de timing van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aanpak met betrekking tot gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Toename van de mate waarin de accountant in zijn risico-inschatting rekening houdt met de plannen om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen	Toename	Hoe meer zekerheid de accountant wenst te verwerven vanuit de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te lager zal zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang zijn en des te groter zal de omvang van de steekproef moeten zijn. Als de accountant zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen mede baseert op een verwachting over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, wordt van de accountant vereist dat hij die maatregelen toetst. Bij anderszins gelijke omstandigheden geldt dat, hoe meer de accountant vertrouwt op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te groter de omvang van de te verrichten 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 van de werkelijke mate van deviatie te kunnen maken. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant de verwachte mate van deviatie beoordeelt, zijn onder meer het inzicht dat hij heeft verworven in de activiteiten (in het bijzonder de risico-inschattingswerkzaamheden die hij heeft verricht om inzicht in de interne beheersing te verwerven), wijzigingen in het personeelsbestand of de interne beheersing, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperiodes en de bevindingen van andere controlewerkzaamheden. Wanneer de verwachte mate van deviatie in de interne beheersing hoog is, is dit doorgaans een reden om het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang slechts weinig of helemaal niet te verlagen.
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	Toename	Hoe hoger het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijk voorkomen van deviaties in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. Toename van het aantal steekproefeenheden 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 kan het gebruik van steekproeven bij een controle echter minder efficiënt zijn dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden

(Zie Par. A11)

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor detailcontroles. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aanpak met betrekking tot toetsingen van interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aard of de timing van de gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Hogere inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang	Toename	Hoe hoger de accountant het risico op een afwijking van materieel belang inschat, des te groter moet de steekproefomvang zijn. Deze inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed door het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Als de accountant bijvoorbeeld geen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoert, kan zijn risico-inschatting van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende bewering niet worden verlaagd. Om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, moet de accountant een laag ontdekkingsrisico hebben en zal hij in sterkere mate steunen op gegevensgerichte controles. Hoe meer controle-informatie wordt verkregen vanuit detailcontroles (dat wil zeggen hoe lager het ontdekkingsrisico), des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.
2. Toename van het gebruik van andere gegevensgerichte controles op dezelfde bewering	Afname	Hoe meer de accountant steunt op andere gegevensgerichte controles (detailcontroles of gegevensgerichte cijferanalyses) om het ontdekkingsrisico met betrekking tot een bepaalde populatie tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, des te minder zekerheid zal hij moeten verkrijgen uit de steekproef en des te kleiner dus de steekproefomvang kan zijn.

3. Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare afwijking niet wordt overschreden door de werkelijke afwijking in de populatie	Toename	Hoe hoger het door de accountant vereiste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijke bedrag van de afwijkingen 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 dat de accountant in de populatie verwacht aan te treffen, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van het werkelijke bedrag aan afwijkingen in de populatie. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant het verwachte bedrag aan afwijkingen beoordeelt, zijn onder meer de mate waarin elementen subjectief zijn gewaardeerd, de bevindingen van risico-inschattingswerkzaamheden, de bevindingen van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperiodes en de bevindingen van andere gegevensgerichte controles
6. Stratificatie van de populatie indien passend	Afname	Als er een brede spreiding (variabiliteit) in de geldwaarde van de elementen in een populatie bestaat, kan het nuttig zijn de populatie te stratificeren. Als een populatie op passende wijze kan worden gestratificeerd, is de totale steekproefomvang van de verschillende strata doorgaans kleiner dan de steekproefomvang die nodig zou zijn geweest om een bepaald niveau van steekproefrisico te bereiken, indien slechts één steekproef uit de populatie als geheel was getrokken.

7. Het aantal steekproefeenheden 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 gebruik van steekproeven in een controle bijgevolg minder efficiënt dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Wanneer 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, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen).

Bijlage 4: Manieren voor het trekken van een steekproef

(Zie Par. A13)

Er bestaan talrijke methoden om steekproeven te trekken. De belangrijkste methoden zijn:

- a A-selectie trekking (via het genereren van toevalsgetallen of het hanteren van tabellen van toevalscijfers).
- 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 50^{ste} steekproefeenheid daarna wordt geselecteerd. Hoewel het beginpunt willekeurig kan zijn bepaald, is een steekproef pas echt willekeurig als deze wordt bepaald door gebruik te maken van een computerprogramma dat toevalscijfers genereert dan wel van een tabel van toevalsgetallen. Bij een systematische trekking dient de accountant de zekerheid te verkrijgen dat de steekproefeenheden binnen de populatie niet zodanig zijn gestructureerd dat het steekproefinterval correspondeert met een bepaald patroon in 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 vaststelling van de steekproefomvang, de trekking van de 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(populatie) trekt zonder een gestructureerde techniek te volgen. Hoewel geen gestructureerde techniek wordt gebruikt, vermijdt de accountant niettemin elke bewuste tendentie of voorspelbaarheid (bijvoorbeeld het vermijden van moeilijk te lokaliseren elementen of het consequent al dan niet selecteren van de eerste of laatste post op een bladzijde) en tracht hij aldus ervoor te zorgen dat alle elementen in de populatie een kans op selectie hebben. Willekeurige selectie past niet wanneer gebruik wordt gemaakt van een statistische methode.
- e Blokselectie omvat het selecteren van een of meer blokken van opeenvolgende elementen binnen de populatie. Blokselectie kan doorgaans niet worden gebruikt voor steekproeven bij een controle, omdat de meeste populaties zodanig zijn opgebouwd dat kan worden verwacht dat de kenmerken van elementen binnen een reeks vergelijkbaar zijn ten opzichte van elkaar, maar verschillen ten opzichte van elementen elders in de populatie. Hoewel het onderzoeken van een blok van elementen in bepaalde omstandigheden een geschikte controlemaatregel kan zijn, is het zelden een geschikte techniek voor het selecteren van een steekproef wanneer de accountant op basis van steekproeven geldige conclusies wil trekken over de populatie als geheel.

540 De controle van schattingen en toelichtingen daarop

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>De aard van schattingen</i>	2-3
<i>Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard</i>	4-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstelling	11
Definities	12
Vereisten	13-39
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	13-15
<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	16-17
<i>Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	18-30
<i>Toelichtingen met betrekking tot schattingen</i>	31
<i>Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management</i>	32
<i>Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden</i>	33-36
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	37
<i>Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen</i>	38
<i>Documentatie</i>	39
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A152
<i>De aard van schattingen</i>	A1-A7
<i>Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard</i>	A8-A13
<i>Definities</i>	A14-A18
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	A19-A63
<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	A64-A80
<i>Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	A81-A132
<i>Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management</i>	A133-A136
<i>Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden</i>	A137-A144
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A145
<i>Communicatie met de met governance belaste personen, management of andere relevante partijen</i>	A146-A148
<i>Documentatie</i>	A149-A152

Bijlage 1: Inherente risicofactoren

Bijlage 2: Communicatie met de met governance belaste personen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Meer specifiek omvat deze Standaard vereisten en leidraden die verwijzen naar of uitwerken hoe Standaard 315¹, Standaard 330², Standaard 450³, Standaard 500⁴ en andere relevante Standaarden moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop. Deze Standaard bevat tevens vereisten en leidraden voor de evaluatie van afwijkingen van schattingen en toelichtingen daarop en indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

De aard van schattingen

- 2 Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de bedragen niet rechtstreeks kunnen worden waargenomen. De waardering van deze bedragen is onderhevig aan schattingsonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risico-factoren op de waardering van deze bedragen beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, Bijlage 1)
- 3 Hoewel deze Standaard van toepassing is op alle schattingen, zal de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid aanzienlijk variëren. De aard, timing en omvang van de door deze Standaard vereiste risico-inschatting en verdere controlewerkzaamheden zullen in relatie tot de schattingsonzekerheid en de inschatting van de gerelateerde risico's op afwijkingen van materieel belang variëren. Voor bepaalde schattingen kan de schattingsonzekerheid erg laag zijn, gebaseerd op hun aard. De complexiteit en subjectiviteit bij het maken ervan, kunnen ook erg laag zijn. Voor dergelijke schattingen zullen naar verwachting de risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden die door deze Standaard worden vereist niet uitgebreid zijn. Wanneer schattingsonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit zeer hoog zijn, zullen dergelijke werkzaamheden naar verwachting veel uitgebreider zijn. Deze Standaard bevat leidraden voor de schaalbaarheid van de vereisten van de Standaard. (Zie Par. A7)

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

- 4 Standaard 315 vereist een afzonderlijke inschatting van het inherente risico voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.⁵ In de context van Standaard 540 en afhankelijk van de aard van een bepaalde schatting, kan de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking die van materieel belang kan zijn, onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, en de onderlinge relatie ertussen. Zoals uitgelegd in Standaard 200⁶, is het inherente risico voor sommige

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

2 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

3 Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

4 Standaard 500, *Controle-informatie*.

5 Standaard 315, paragraaf 31.

6 Standaard 200, paragraaf A40.

beweringen en gerelateerde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen hoger dan voor andere. Dienovereenkomstig hangt de inschatting van inherent risico af van de mate waarin de inherente risicofactoren de waarschijnlijkheid of de omvang van een afwijking beïnvloeden. De inschatting varieert op een schaal waarnaar in deze Standaard wordt verwezen als het spectrum van inherent risico. (Zie Par. A8, A9, A65, A66 en Bijlage 1)

- 5 Deze Standaard verwijst naar relevante vereisten in Standaard 315 en Standaard 330 en biedt gerelateerde leidraden om het belang te benadrukken van de beslissingen van de accountant over interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen, inclusief beslissingen of:
 - er interne beheersingsmaatregelen zijn die op grond van Standaard 315 moeten worden geïdentificeerd, waarvan de accountant de opzet moet beoordelen en moet bepalen of deze zijn geïmplementeerd;
 - de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen moet worden getoetst.
- 6 Standaard 315 vereist ook een afzonderlijke inschatting van het interne beheersingsrisico bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico houdt de accountant rekening met de vraag of de verdere controlewerkzaamheden van de accountant beogen te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als de accountant niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, of niet voornemens is om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, is de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico zodanig dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van het inherent risico. (Zie Par. A10)
- 7 Deze Standaard benadrukt dat de verdere controlewerkzaamheden van de accountant (inclusief, in voorkomend geval, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen) moeten inspelen op de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, rekening houdend met het effect van één of meer inherente risicofactoren en de inschatting van het interne beheersingsrisico door de accountant.
- 8 De toepassing van een professioneel-kritische instelling met betrekking tot schattingen wordt beïnvloed door de overweging van de accountant van inherente risicofactoren, en het belang ervan neemt toe wanneer schattingen onderhevig zijn aan een grotere mate van schattingsonzekerheid of in grotere mate worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Evenzo is de toepassing van een professioneel-kritische instelling belangrijk wanneer er sprake is van grotere vatbaarheid voor afwijkingen door tendentie bij het management of door andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden. (Zie Par. A11)
- 9 Deze Standaard vereist dat de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, evalueert of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn⁷ in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. Voor de doeleinden van deze Standaard betekent redelijk in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze zijn toegepast, inclusief de vereisten met betrekking tot: (Zie Par. A12, A13, A139, A140, A141, A142, A143 en A144)
 - het maken van de schatting, inclusief de keuze van de methode, veronderstellingen en gegevens met het oog op de aard van de schatting en de feiten en omstandigheden van de entiteit;
 - de keuze van de puntschatting van het management; en
 - de toelichtingen met betrekking tot de schatting, inclusief toelichtingen hoe de schatting werd ontwikkeld en die de aard, omvang en bronnen van schattingsonzekerheid uitleggen.

Ingangsdatum

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

⁷ Zie ook Standaard 700, paragraaf 13(c).

Doelstelling

- 11 De doelstelling van de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

- 12 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de volgende betekenis:
- a schatting - Een bedrag waarvoor de waardering, in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, onderhevig is aan schattingsonzekerheid; (Zie Par. A14)
 - b puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant – Een bedrag of een interval van bedragen, ontwikkeld door de accountant bij het evalueren van de puntschatting van het management; (Zie Par. A15)
 - c schattingsonzekerheid – Vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in de waardering; (Zie Par. A16, Bijlage 1)
 - d tendentie bij het management - Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie; (Zie Par. A17)
 - e puntschatting van het management - Het bedrag dat door het management als een schatting is gekozen voor opname of toelichting in de financiële overzichten;
 - f uitkomst van een schatting - Het feitelijke bedrag dat resulteert uit de afwikkeling van de transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop een schatting betrekking heeft. (Zie Par. A18)

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 13 Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, zoals vereist door Standaard 315⁸ dient de accountant inzicht te verwerven in de volgende aangelegenheden met betrekking tot de schattingen van de entiteit. De werkzaamheden van de accountant om het inzicht te verwerven, dienen te worden uitgevoerd in de mate die noodzakelijk is om controle-informatie te verkrijgen die een passende basis biedt voor het onderkennen en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. (Zie Par. A19, A20, A21, A22)

Verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

- a transacties van de entiteit en andere gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of wijzigingen in, schattingen die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen of toegelicht; (Zie Par. A23)
- b de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen (inclusief de opnamecriteria, waarderingsgrondslagen en de daaraan gerelateerde vereisten voor presentatie en toelichting); en hoe ze van toepassing zijn in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, inclusief hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; (Zie Par. A24 en A25)
- c regelgevingsfactoren die van belang zijn voor de schattingen van de entiteit, inclusief, indien van toepassing, regelgevingskaders in verband met prudentieel toezicht; (Zie Par. A26)

8 Standaard 315, paragraaf 19-27.

- d de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat die zijn opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, op basis van het inzicht van de accountant in de aangelegenheden in 13(a)-(c) hierboven; (Zie Par. A27)

Verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit

- a de aard en omvang van toezicht en governance van de entiteit ten aanzien van het financiële rapportageproces van het management met betrekking tot schattingen; (Zie Par. A28, A29, A30).
 - b hoe het management de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot schattingen identificeert en toepast, met inbegrip van het gebruikmaken van een deskundige ingeschakeld door het management; (Zie Par. A31)
 - c hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt; (Zie Par. A32 en A33)
 - d het informatiesysteem van de entiteit dat betrekking heeft op schattingen, waaronder:
 - i hoe informatie met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt; en (Zie Par. A34 en A35)
 - ii voor dergelijke schattingen en toelichtingen daarop, hoe het management:
 - a de relevante methoden, veronderstellingen of gegevens-bronnen identificeert en de noodzaak voor veranderingen daarin, die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief hoe management: (Zie Par. A36 en A37)
 - i de gebruikte methoden selecteert of opzet, en toepast, inclusief het gebruik van modellen; (Zie Par. A38 en A39)
 - ii de veronderstellingen selecteert die zullen worden gebruikt, inclusief het overwegen van alternatieven, en significante veronderstellingen identificeert; en (Zie Par. A40, A41, A42 en A43)
 - iii de gegevens selecteert die zullen worden gebruikt. (Zie Par. A44)
 - b inzicht verwerft in de mate van schattingsonzekerheid, onder andere door het overwegen van het interval van mogelijke waarderingsresultaten; en (Zie Par. A45)
 - c de schattingsonzekerheid behandelt, onder andere bij het selecteren van een puntschatting en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. (Zie Par. A46, A47, A48 en A49)
 - e geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'⁹ met betrekking tot het proces van het management voor het maken van schattingen zoals beschreven in paragraaf 13(d)(2); (Zie Par. A50, A51, A52, A53 en A54)
 - f hoe het management de uitkomst(en) van eerdere schattingen beoordeelt en reageert op de resultaten van die beoordeling.
- 14 De accountant dient de uitkomst van eerdere schattingen of, waar van toepassing, de daaropvolgende herschatting te beoordelen om te helpen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode. De accountant dient rekening te houden met de kenmerken van de schattingen bij het bepalen van de aard en reikwijdte van die beoordeling. Deze beoordeling is niet bedoeld om de in voorgaande verslagperiodes gemaakte oordeelsvormingen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie Par. A55, A56, A57, A58, A59 en A60)
- 15 Met betrekking tot schattingen dient de accountant te bepalen of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die risico's in te spelen, of om de verkregen controle-informatie te evalueren. (Zie Par. A61, A62 en A63)

⁹ Standaard 315, paragraaf 26(a)(i)-(iv).

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

- 16 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met een schatting en toelichtingen daarop op het niveau van beweringen, inclusief het apart inschatten van het inherente risico en het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen, zoals vereist door Standaard 315¹⁰, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico: (Zie Par. A64, A65, A66, A67, A68, A69, A70, A71)
- a de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid; en (Zie Par. A72, A73, A74, A75)
 - b de mate waarin het volgende wordt beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren: (Zie Par. A76, A77, A78, A79)
 - i de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen en gegevens bij het maken van de schatting; of
 - ii de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.
- 17 De accountant dient vast te stellen of de risico's op een afwijking van materieel belang die in overeenstemming met paragraaf 16 zijn geïdentificeerd en ingeschat, naar de oordeelsvorming van de accountant een significant risico zijn.¹¹ Indien de accountant heeft vastgesteld dat er een significant risico bestaat, dient de accountant interne beheersingsmaatregelen te identificeren die inspelen op dat risico¹² en te evalueren of dergelijke interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.¹³ (Zie Par. A80)

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

- 18 Zoals vereist door Standaard 330,¹⁴ dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang¹⁵ op het niveau van beweringen, rekening houdend met de redenen voor de inschatting van deze risico's. De verdere controlewerkzaamheden van de accountant dienen één of meer van de volgende benaderingen te omvatten:
- a verkrijgen van controle-informatie op grond van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring (Zie Par. 21);
 - b toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt (Zie Par. 22, 23, 24, 25, 26 en 27); of
 - c als accountant zelf een puntschatting of interval ontwikkelen (Zie Par. 28 en 29).

De verdere controlewerkzaamheden van de accountant dienen rekening te houden met het feit dat hoe hoger het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang is, des te overtuigender de controle-informatie moet zijn.¹⁶ De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die geen tendentie toont naar het verkrijgen van controle-informatie die be-

¹⁰ Standaard 315, paragraaf 31 en 34.

¹¹ Standaard 315, paragraaf 32.

¹² Standaard 315, paragraaf 26(a)(i).

¹³ Standaard 315, paragraaf 26(a).

¹⁴ Standaard 330, paragraaf 6-15 en 18.

¹⁵ Standaard 330, paragraaf 6-7 en 21.

¹⁶ Standaard 330, paragraaf 7(b).

vestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A81, A82, A83 en A84)

- 19 Zoals vereist door Standaard 330,¹⁷ dient de accountant toetsingen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, indien:
- a de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
 - b gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen.

Met betrekking tot schattingen dienen de door de accountant uitgevoerde toetsingen van dergelijke interne beheersingsmaatregelen in te spelen op de redenen voor de inschatting van de risico's op een materiële afwijking. Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen naarmate hij meer steunt op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel.¹⁸ (Zie Par. A85, A86, A87, A88 en A89)

- 20 Voor een significant risico dat verband houdt met een schatting, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen in de lopende verslagperiode te omvatten, indien de accountant van plan is om op die interne beheersingsmaatregelen te steunen. Wanneer de benadering van een significant risico alleen uit gegevensgerichte werkzaamheden bestaat, dienen deze werkzaamheden detail-controles te omvatten.¹⁹ (Zie Par. A90)

Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring

- 21 Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring omvatten, dient de accountant te evalueren of deze controle-informatie voldoende en geschikt is om op de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de schatting in te spelen. Hij houdt er rekening mee dat veranderingen in omstandigheden en andere relevante condities tussen de gebeurtenis en de waarderingsdatum van invloed kunnen zijn op de relevantie van dergelijke controle-informatie in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A91, A92, A93)

Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt

- 22 Bij het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant werkzaamheden te omvatten, opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met de paragrafen 23 tot en met 26, om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met: (Zie Par. A94)
- a de keuze en toepassing van de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schatting; en
 - b hoe het management de puntschatting selecteerde en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid ontwikkelde.

¹⁷ Standaard 330, paragraaf 8.

¹⁸ Standaard 330, paragraaf 9.

¹⁹ Standaard 330, paragraaf 15 en 21.

Methoden

- 23 Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot methoden, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
- a of de gekozen methode passend is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van de methode die in voorgaande verslagperiodes is toegepast, geschikt zijn; (Zie Par. A95 en A97)
 - b of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de methode aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
 - c of de berekeningen in overeenstemming met de methode worden toegepast en mathematisch nauwkeurig zijn;
 - d wanneer de toepassing van de methode door het management complexe modellering met zich meebrengt, of oordeelsvormingen consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, of: (Zie Par. A98, A99 en A100)
 - i de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, passend is in de gegeven omstandigheden en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van het model uit de vorige verslagperiode passend zijn in de gegeven omstandigheden; en
 - ii aanpassingen aan de *output* van het model consistent zijn met de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en geschikt zijn in de gegeven omstandigheden; en
 - e of de integriteit van de significante veronderstellingen en de gegevens is gehandhaafd bij het toepassen van de methode. (Zie Par. A101)

Significante veronderstellingen

- 24 Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot significante veronderstellingen, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
- a of de significante veronderstellingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperiodes passend zijn; (Zie Par. A95, A102 en A103)
 - b of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de significante veronderstellingen aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
 - c of, op basis van de kennis van de accountant verkregen in de controle, de significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met de veronderstellingen die gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen die gebruikt worden in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en (Zie Par. A104)
 - d indien van toepassing, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook ten uitvoer te brengen. (Zie Par. A105)

Gegevens

- 25 Bij het toepassen van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot gegevens, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
- a of de gegevens geschikt zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperiodes passend zijn; (Zie Par. A95 en A106)
 - b of oordeelsvormingen bij de keuze van de gegevens aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; en (Zie Par. A96)
 - c of de gegevens relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A107)

- d of de gegevens juist zijn begrepen of geïnterpreteerd door het management, onder andere met betrekking tot contractuele voorwaarden. (Zie Par. A108)

De keuze van een puntschatting door het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid

- 26 Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22 dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant te behandelen of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het management passende stappen heeft ondernomen om:
 - a schattingsonzekerheid te begrijpen; en (Zie Par. A109)
 - b schattingsonzekerheid te behandelen door een geschikte puntschatting te selecteren en door toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid te ontwikkelen. (Zie Par. A110, A111, A112, A113 en A114)
- 27 Wanneer, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, op basis van de verkregen controle-informatie, het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen, dan dient de accountant: (Zie Par. A115, A116 en A117)
 - a het management te verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om de schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen door de keuze van de puntschatting door het management te heroverwegen of te overwegen aanvullende toelichtingen te verstrekken met betrekking tot de schattingsonzekerheid, en de reactie(s) van het management te evalueren in overeenstemming met paragraaf 26;
 - b als de accountant vaststelt dat de reactie van het management op het verzoek van de accountant de schattingsonzekerheid onvoldoende behandelt, voor zover praktisch uitvoerbaar, zelf een puntschatting of interval te ontwikkelen overeenkomstig paragrafen 28 en 29; en
 - c te evalueren of er een tekortkoming in de interne beheersing bestaat en, als dat het geval is, te communiceren in overeenstemming met Standaard 265.²⁰

Als accountant zelf een puntschatting of interval ontwikkelen

- 28 Wanneer de accountant een puntschatting of interval ontwikkelt om de puntschatting en toelichtingen daarop van het management met betrekking tot schattingsonzekerheid te evalueren, inclusief wanneer dit vereist is op grond van paragraaf 27 (b), dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant werkzaamheden te omvatten om te evalueren of de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze verdere controlewerkzaamheden dienen te worden opgezet en uitgevoerd om de aangelegenheden in de paragrafen 23-25 te behandelen, ongeacht of de accountant gebruik maakt van de eigen methoden, veronderstellingen of gegevens of van die van het management. (Zie Par. A118, A119, A120, A121, A122 en A123)
- 29 Als de accountant een interval ontwikkelt, dient de accountant:
 - a te bepalen dat het interval alleen bedragen bevat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie en die door de accountant als redelijk zijn geëvalueerd in de context van de waarderingsdoelstellingen en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A124 en A125)
 - b verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingsonzekerheid beschrijven.

²⁰ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.

Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie

- 30 Bij het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, dient de accountant, ongeacht de informatiebronnen die zullen worden gebruikt als controle-informatie, te voldoen aan de relevante vereisten in Standaard 500.

Wanneer de werkzaamheden van een door het management ingeschakelde deskundige worden gebruikt, kunnen de vereisten in paragrafen 21-29 van deze Standaard de accountant helpen bij het beoordelen van de geschiktheid van het werk van de deskundige als controle-informatie voor een relevante bewering overeenkomstig paragraaf 8(c) van Standaard 500. Bij het evalueren van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige, worden de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden beïnvloed door de evaluatie door de accountant van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige, het inzicht van de accountant in de aard van het door de deskundige verrichte werk, en de bekendheid van de accountant met het expertisegeraad van de deskundige. (Zie Par. A126, A127, A128, A129, A130, A131 en A132)

Toelichtingen met betrekking tot schattingen

- 31 De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor toelichtingen die verband houden met een schatting, anders dan die welke betrekking hebben op de schattingsonzekerheid behandeld in paragrafen 26(b) en 29(b).

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management

- 32 De accountant dient te evalueren of oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, ook al zijn deze individueel beschouwd redelijk, indicaties vormen voor mogelijke tendentie bij het management. Wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management worden geïdentificeerd, dient de accountant de implicaties voor de controle te evalueren. Als het de bedoeling is om te misleiden, is tendentie bij het management frauduleus van aard. (Zie Par. A133, A134, A135 en A136)

Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden

- 33 Bij het toepassen van Standaard 330 op schattingen²¹ dient de accountant op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie te evalueren of: (Zie Par. A137 en A138)
- a de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen passend blijven, ook wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zijn geïdentificeerd;
 - b de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van deze schattingen in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - c er voldoende en geschikte controle-informatie verkregen is.
- 34 Bij het maken van de evaluatie vereist op grond van paragraaf 33 (c), dient de accountant rekening te houden met alle verkregen controle-informatie, zowel de bevestigende als de tegenstrijdige.²² Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de implicaties voor de controle of voor het oordeel van de accountant bij de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 705 te evalueren.²³

²¹ Standaard 330, paragraaf 25-26.

²² Standaard 500, paragraaf 11.

²³ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten

- 35 De accountant dient vast te stellen of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. Standaard 450²⁴ verschaft leidraden over hoe de accountant afwijkingen (feitelijke, inschatting- of geprojecteerde afwijkingen) kan onderscheiden voor de evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten door de accountant. (Zie Par. A12, A13, A139, A140, A141, A142, A143 en A144)
- 36 Met betrekking tot schattingen dient de accountant te evalueren of:
- a bij een getrouw-beeld-stelsel, het management toelichtingen heeft opgenomen die verder gaan dan die welke specifiek door het stelsel worden vereist en die noodzakelijk zijn om de getrouwe weergave van de financiële overzichten als geheel te vormen;²⁵ of
 - b bij een compliance-stelsel, de noodzakelijke toelichtingen opgenomen zijn zodat de financiële overzichten niet misleidend zijn.²⁶

Schriftelijke bevestigingen

- 37 De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management²⁷ en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te vragen of de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die worden gebruikt bij het maken van de schattingen en toelichtingen daarop geschikt zijn om opname, waardering of toelichting te bereiken die in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De accountant dient ook te overwegen of het nodig is om bevestigingen te verkrijgen over specifieke schattingen, inclusief over de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens. (Zie Par. A145)

Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen

- 38 Bij de toepassing van Standaard 260²⁸ en Standaard 265²⁹ is het vereist dat de accountant communiceert met de met governance belaste personen of management over bepaalde aangelegenheden, waaronder significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking en significante tekortkomingen in de interne beheersing. Hierbij dient de accountant te overwegen eventuele aangelegenheden betreffende schattingen te communiceren, en rekening te houden met de vraag of de redenen van de risico's op een afwijking van materieel belang betrekking hebben op schattingonzekerheid, of de effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren bij het maken van schattingen en toelichtingen daarop. Daarnaast is in bepaalde omstandigheden de accountant op grond van wet of regelgeving verplicht om over bepaalde aangelegenheden te communiceren met andere relevante partijen, zoals regelgevers of (prudentiële) toezichthouders. (Zie Par. A146, A147 en A148)

Documentatie

- 39 De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:³⁰ (Zie Par. A149, A150, A151 en A152)

²⁴ Standaard 450, paragraaf A6.

²⁵ Zie ook Standaard 700, paragraaf 14.

²⁶ Zie ook Standaard 700, paragraaf 19.

²⁷ Standaard 580, Schriftelijke bevestigingen.

²⁸ Standaard 260, paragraaf 16(a).

²⁹ Standaard 265, paragraaf 9.

³⁰ Standaard 230, paragraaf 8, 9, 10, 11, A6, A7 en A10.

- a kernelementen van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de schattingen van de entiteit;
- b de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen³¹, rekening houdend met de redenen (met betrekking tot inherent risico of intern beheersingsrisico) die aan de inschatting van die risico's zijn verbonden;
- c de reactie(s) van de accountant wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen;
- d eventuele indicaties voor mogelijke tendentie bij het management in verband met schattingen en de evaluatie door de accountant van de implicaties voor de controle, zoals vereist op grond van paragraaf 32; en
- e significante oordeelsvormingen met betrekking tot de vaststelling door de accountant of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De aard van schattingen

(Zie Par. 2)

Voorbeelden van schattingen

- A1 Voorbeelden van schattingen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen omvatten:
- incurrantheid van voorraden;
 - afschrijving van gebouwen en installaties;
 - waardering van infrastructuur;
 - waardering van financiële instrumenten;
 - uitkomst van lopende rechtszaken;
 - voorziening voor verwachte kredietverliezen;
 - waardering van verplichtingen van verzekeringscontracten;
 - garantieverplichtingen;
 - verplichtingen voor personeelspensioenen;
 - op aandelen gebaseerde betalingen;
 - reële waarde van activa of verplichtingen verworven in een bedrijfscombinatie, inclusief de bepaling van goodwill en immateriële activa;
 - bijzondere waardevermindering van activa met een lange levensduur of gebouwen en installaties die zullen worden vervreemd;
 - niet-monetaire ruil van activa of verplichtingen tussen onafhankelijke partijen;
 - opbrengsten verantwoord voor langetermijncontracten.

Methoden

- A2 Een methode is een waarderingstechniek die door het management wordt gebruikt om een schatting te maken in overeenstemming met de vereiste waarderingsgrondslag. Een erkende methode die bijvoorbeeld wordt gebruikt voor het maken van schattingen met betrekking tot op aandelen gebaseerde betalingstransacties, is om een theoretische call optie prijs te bepalen met behulp van de formule van Black-Scholes voor prijsbepaling van opties. Een methode wordt toegepast met behulp van een

³¹ Standaard 330, paragraaf 28(b).

rekentool of -proces, soms ook wel een model genoemd, en omvat de toepassing van veronderstellingen en gegevens, rekening houdend met een aantal onderlinge relaties.

Veronderstellingen en gegevens

- A3 Veronderstellingen brengen oordeelsvormingen met zich mee gebaseerd op beschikbare informatie over aangelegenheden zoals de keuze van een rentevoet, een disconteringsvoet of oordeelsvormingen over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen. Een veronderstelling kan door het management worden geselecteerd uit een interval van geschikte alternatieven. Veronderstellingen die kunnen worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting.
- A4 Voor de doeleinden van deze Standaard zijn gegevens informatie die kan worden verkregen door directe waarneming of van een partij buiten de entiteit. Informatie verkregen door het toepassen van analytische of interpretatieve technieken op gegevens worden afgeleide gegevens genoemd wanneer dergelijke technieken een goed gevestigde theoretische basis hebben en daardoor minder behoefte hebben aan oordeelsvorming van het management. Anders is dergelijke informatie een veronderstelling.
- A5 Voorbeelden van gegevens zijn:
- overeengekomen prijzen bij markttransacties;
 - gebruikstijden of hoeveelheden *output* van een productiemachine;
 - historische prijzen of andere voorwaarden die zijn opgenomen in contracten, zoals een contractueel vastgelegde rentevoet, een betalings-schema en een looptijd die is opgenomen in een leningsovereenkomst;
 - toekomstgerichte informatie, zoals economische of winstverwachtingen verkregen uit een externe informatiebron; of
 - een toekomstige rentevoet bepaald met behulp van interpolatietechnieken uit termijnrentevoeten (afgeleide gegevens).
- A6 Gegevens kunnen afkomstig zijn van een breed scala aan bronnen. Gegevens kunnen bijvoorbeeld zijn:
- gegenereerd binnen de organisatie of daarbuiten;
 - verkregen uit een systeem dat zich binnen of buiten het grootboek of subgrootboeken bevindt;
 - waarneembaar in contracten; of
 - waarneembaar in uitspraken van wet- of regelgever.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 3)

- A7 Voorbeelden van paragrafen die leidraden bevatten over hoe de vereisten van deze Standaard schaalbaar kunnen worden gemaakt, zijn de paragrafen A20-A22, A63, A67 en A84.

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

Inherente risicofactoren

(Zie Par. 4)

- A8 Inherente risicofactoren zijn kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor een afwijking beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen³². In bijlage 1 worden de aard van deze inherente risicofactoren en

32 Standaard 315, paragraaf 12(f).

hun onderlinge relaties nader toegelicht in de context van het maken van schattingen en de presentatie ervan in de financiële overzichten.

- A9 Bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen³³ houdt de accountant, naast schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit, ook rekening met de mate waarin inherente risicofactoren omschreven in Standaard 315 (anders dan schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit), de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen over de schatting beïnvloeden. Dergelijke additionele inherente risicofactoren omvatten:
- verandering in de aard of omstandigheden van de relevante elementen in de financiële overzichten, of vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die aanleiding kunnen geven voor de noodzaak van wijzigingen in de methode, veronderstellingen of gegevens die zijn gebruikt om de schatting te maken;
 - vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden bij het maken van de schatting;
 - onzekerheid, anders dan schattingsonzekerheid.

Interne beheersingsrisico

(Zie Par. 6)

- A10 Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 315, houdt de accountant er rekening mee of de accountant van plan is de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Wanneer de accountant overweegt om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, ondersteunt de evaluatie van de accountant dat de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en zijn geïmplementeerd, een verwachting van de accountant over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het vaststellen van het plan om ze te toetsen.

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 8)

- A11 De paragrafen A60, A95, A96, A137 en A139 zijn voorbeelden van paragrafen die beschrijven hoe de accountant een professioneel-kritische instelling kan toepassen. Paragraaf A152 geeft een leidraad voor manieren waarop de door de accountant toegepaste professioneel-kritische instelling kan worden gedocumenteerd en bevat voorbeelden van specifieke paragrafen in deze Standaard waarvoor documentatie bewijs kan verschaffen over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling.

Het begrip 'Redelijk'

(Zie Par. 9 en 35)

- A12 Andere overwegingen die relevant kunnen zijn voor de overweging door de accountant of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten of:
- de gegevens en veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting, consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en
 - de schatting rekening houdt met de juiste informatie zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A13 De term 'op passende wijze toegepast' zoals gebruikt in paragraaf 9 betekent de toepassing op een manier die niet alleen voldoet aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook oordeelsvormingen weerspiegelt die consistent zijn met de doelstelling van de waarderingsgrondslag in dat stelsel.

33 Standaard 315, paragraaf 31.

Definities

Schattingen

(Zie Par. 12(a))

- A14 Schattingen zijn bedragen die betrekking kunnen hebben op transactiestromen of rekeningsaldi die zijn opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten. Schattingen omvatten ook bedragen die zijn opgenomen in de toelichtingen of die worden gebruikt om oordeelsvormingen te maken over de opname of toelichting met betrekking tot een transactiestroom of rekeningsaldo.

Puntschatting van de accountant of interval van de accountant

(Zie Par. 12(b))

- A15 Een puntschatting of interval van de accountant kan worden gebruikt om een schatting direct te evalueren (bijvoorbeeld een voorziening voor bijzondere waardevermindering of de reële waarde van verschillende soorten financiële instrumenten), of indirect (bijvoorbeeld een bedrag dat zal worden gebruikt als een significante veronderstelling voor een schatting). Een vergelijkbare benadering kan door de accountant worden gevolgd bij het ontwikkelen van een bedrag of een interval van bedragen bij het evalueren van een niet-monetair element of een veronderstelling (bijvoorbeeld een geschatte gebruiksduur van een actief).

Schattingsonzekerheid

(Zie Par. 12(c))

- A16 Niet alle schattingen zijn onderhevig aan een hoge mate van schattingsonzekerheid. Sommige elementen in de financiële overzichten kunnen bijvoorbeeld een actieve en open markt hebben die direct beschikbare en betrouwbare informatie biedt over de prijzen waartegen actuele transacties plaatsvinden. Er kan echter schattingsonzekerheid bestaan, zelfs als de waarderingsmethode en gegevens goed gedefinieerd zijn. Bijvoorbeeld, de waardering van effecten genoteerd op een actieve en open markt tegen de genoteerde marktprijs kan een aanpassing vereisen als de participatie significant is of aan beperkingen van verhandelbaarheid onderhevig is. Bovendien kunnen algemene economische omstandigheden die op dat moment golden, bijvoorbeeld illiquiditeit op een bepaalde markt, de schattingsonzekerheid beïnvloeden.

Tendentie bij het management

(Zie Par. 12(d))

- A17 Financiële verslaggevingsstelsels vereisen vaak neutraliteit, dat wil zeggen afwezigheid van tendentie. Schattingsonzekerheid leidt tot subjectiviteit bij het maken van een schatting. De aanwezigheid van subjectiviteit leidt tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management en de vatbaarheid voor onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management (bijvoorbeeld als gevolg van motivatie om een gewenst winstdoel of kapitaalratio te bereiken). De vatbaarheid van een schatting voor tendentie bij het management neemt toe naarmate er meer subjectiviteit is bij het maken van de schatting.

Uitkomst van een schatting

(Zie Par. 12(f))

- A18 Sommige schattingen hebben vanwege hun aard geen uitkomst die relevant is voor de werkzaamheden van de accountant die worden uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard. Een schatting kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op percepties van marktdeelnemers op een bepaald tijdstip. Dienovereenkomstig kan de prijs die wordt gerealiseerd wanneer een actief wordt verkocht of een verplichting wordt overgedragen, verschillen van de gerelateerde schatting die op de verslagdatum is gemaakt, omdat in de loop van de tijd de percepties van waarde van marktdeelnemers zijn veranderd.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit

(Zie Par. 13)

A19 Paragrafen 19-27 van Standaard 315 vereisen dat de accountant inzicht verwerft in bepaalde aangelegenheden betreffende de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit. De vereisten in paragraaf 13 van deze Standaard hebben meer specifiek betrekking op schattingen en bouwen voort op de bredere vereisten in Standaard 315.

Schaalbaarheid

A20 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, in verband met de schattingen van de entiteit, kunnen in meer of mindere mate afhangen van de mate waarin de individuele aangelegenhe(i)d(en) van toepassing (is) zijn in de omstandigheden. De entiteit kan bijvoorbeeld weinig transacties of andere gebeurtenissen of omstandigheden hebben die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen, de van toepassing zijnde financiële rapportage-vereisten kunnen eenvoudig toe te passen zijn en er kunnen geen relevante regelgevingsfactoren zijn. Verder vereisen de schattingen mogelijk geen significante oordeelsvormingen en is het proces voor het maken van de schattingen mogelijk minder ingewikkeld. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in mindere mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren en kunnen er minder interne geïdentificeerde beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' zijn. Indien dit het geval is, zijn de risico-identificatie en -inschattingswerkzaamheden van de accountant waarschijnlijk minder uitgebreid en kunnen deze primair worden verkregen door verzoeken om inlichtingen bij het management met passende verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten, zoals eenvoudige lijncontroles van het proces van het management voor het maken van de schatting (inclusief het evalueren of geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in dat proces effectief zijn opgezet en het bepalen of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd).

A21 Daarentegen kunnen de schattingen significante oordeelsvormingen van het management vereisen, en het proces voor het maken van de schattingen kan complex zijn en het gebruik van complexe modellen inhouden. Bovendien zou de entiteit een geavanceerder informatiesysteem kunnen hebben en uitgebreidere interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in grotere mate onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingsonzekerheid, subjectiviteit, complexiteit of andere inherente risicofactoren. Indien dit het geval is, zal de aard of timing van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant waarschijnlijk anders zijn of uitgebreider zijn dan in de omstandigheden in paragraaf A20.

A22 De volgende overwegingen kunnen relevant zijn voor entiteiten met alleen eenvoudige bedrijfsactiviteiten, waaronder mogelijk veel kleinere entiteiten:

- processen die relevant zijn voor schattingen kunnen ongecompliceerd zijn omdat de bedrijfsactiviteiten eenvoudig zijn of de vereiste schattingen een kleinere mate van schattingsonzekerheid kunnen hebben;
- er kunnen schattingen worden gegenereerd buiten het grootboek en de subgrootboeken, interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot hun ontwikkeling kunnen beperkt zijn en een eigenaar-bestuurder kan een significante invloed hebben op hun vaststelling. Het kan noodzakelijk zijn voor de accountant dat rekening wordt gehouden met de rol van de eigenaar-bestuurder bij het maken van de schattingen, zowel bij het onderkennen van de risico's op een afwijking van materieel belang als bij het overwegen van het risico van tendentie bij het management.

De entiteit en haar omgeving

Transacties en andere gebeurtenissen of omstandigheden van de entiteit

(Zie Par. 13(a))

A23 Wijzigingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- de entiteit heeft zich beziggehouden met nieuwe soorten transacties;
- transactievoorwaarden zijn gewijzigd; of
- er hebben nieuwe gebeurtenissen of omstandigheden plaatsgevonden.

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 13(b))

A24 Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving biedt de accountant een basis voor bespreking met het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen over hoe het management die vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast die relevant zijn voor de schattingen, en over de bepaling door de accountant of ze op passende wijze zijn toegepast. Dit inzicht kan de accountant ook helpen bij het communiceren met de met governance belaste personen wanneer hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit.³⁴

A25 Bij het verwerven van dit inzicht kan de accountant proberen inzicht te verkrijgen of:

- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
 - bepaalde criteria voorschrijft voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen;
 - bepaalde criteria specificeert die toestaan of vereisen dat waardering tegen een reële waarde plaatsvindt, bijvoorbeeld door te verwijzen naar de intenties van het management om bepaalde handelingen uit te voeren met betrekking tot een actief of verplichting; of
 - de vereiste of voorgestelde toelichtingen specificeert, inclusief toelichtingen over oordeelsvormingen, veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid met betrekking tot schattingen; en
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving veranderingen vereisen in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit met betrekking tot schattingen.

Regelgevingsfactoren

(Zie Par. 13(c))

A26 Het verwerven van inzicht in eventuele regelgevingsfactoren die relevant zijn voor schattingen kan de accountant helpen bij het identificeren van toepasselijke regelgevingskaders (bijvoorbeeld regelgevingskaders vastgesteld door prudentiële toezichthouders in de bank- of verzekeringssector) en bij het bepalen of een dergelijk regelgevingskader(s):

- voorwaarden behandelt voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen, of daaraan gerelateerde leidraden verstrekt;

³⁴ Standaard 260, paragraaf 16(a).

- leidraden specificeert of verstrekt over toelichtingen naast de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- een indicatie geeft van gebieden waar mogelijk een tendentie bij het management bestaat om aan de wettelijke vereisten te voldoen; of
- vereisten bevat voor regelgevingsdoeleinden die niet consistent zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die kunnen wijzen op mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang. Sommige regelgevers of toezichhouders kunnen bijvoorbeeld proberen om de minimale niveaus voor verwachte krediet-voorzieningen te beïnvloeden die verder gaan dan die degenen die vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten

(Zie Par. 13(d))

A27 Het verwerven van inzicht in de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, helpt de accountant bij het begrijpen van de waarderingsgrondslagen voor dergelijke schattingen en de aard en omvang van de toelichtingen die relevant kunnen zijn. Een dergelijk begrip verschaft de accountant een basis voor discussie met het management over hoe het management de schattingen maakt.

Het systeem van interne beheersing van de entiteit

De aard en omvang van toezicht en governance

(Zie Par. 13(e))

A28 Bij toepassing van Standaard 315³⁵ kan het inzicht van de accountant in de aard en omvang van toezicht en governance die de entiteit heeft ten aanzien van het proces van het management voor het maken van schattingen, van belang zijn voor de vereiste evaluatie door de accountant of:

- management, met het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag gecreëerd en gehandhaafd heeft; en
- de interne beheersingsomgeving een geschikte basis vormt voor de andere componenten van het systeem van interne beheersing gezien de aard en grootte van de entiteit; en
- tekortkomingen geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het systeem van interne beheersing ondermijnen.

A29 De accountant kan inzicht verwerven in de vraag of de met governance belaste personen:

- beschikken over de vaardigheden of kennis om de kenmerken van een bepaalde methode of model om schattingen te maken te begrijpen, of de risico's die verband houden met de schatting, bijvoorbeeld risico's gerelateerd aan de methode of informatietechnologie die wordt gebruikt bij het maken van de schattingen;
- beschikken over de vaardigheden en kennis om te begrijpen of het management de schattingen heeft gemaakt in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- onafhankelijk zijn van het management, over de informatie beschikken die nodig is om tijdig te evalueren hoe het management de schattingen heeft gemaakt en de autoriteit hebben om de acties van het management ter discussie te stellen wanneer deze acties ontoereikend of ongepast lijken;

³⁵ Standaard 315, paragraaf 21(a).

- toezicht houden op het proces van het management voor het maken van schattingen, inclusief het gebruik van modellen; of
- toezicht houden op de monitoringactiviteiten van het management. Dit kan toezicht- en beoordelingswerkzaamheden omvatten die zijn opgezet om eventuele tekortkomingen in opzet of effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de schattingen te detecteren en te corrigeren.

A30 Het verwerven van inzicht in het toezicht door de met governance belaste personen kan belangrijk zijn wanneer er schattingen zijn die:

- een significante oordeelsvorming van het management vereisen om de subjectiviteit te behandelen;
- hoge schattingsonzekerheid hebben;
- complex zijn om te maken, bijvoorbeeld vanwege het uitgebreide gebruik van informatietechnologie, grote hoeveelheden gegevens of het gebruik van meerdere gegevensbronnen of veronderstellingen met complexe onderlinge relaties;
- een verandering in de methode, veronderstellingen of gegevens hadden of hadden moeten ondergaan in vergelijking met voorgaande verslagperiodes; of
- significante veronderstellingen met zich meebrengen.

De toepassing van specialistische vaardigheden of kennis door het management, inclusief het gebruik van deskundigen ingeschakeld door het management

(Zie Par. 13(f))

A31 De accountant kan overwegen of de volgende omstandigheden de waarschijnlijkheid vergroten dat het management een deskundige moet inschakelen:³⁶

- de gespecialiseerde aard van de aangelegenheid die moet worden geschat. De schatting kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de waardering van reserves van delfstoffen of koolwaterstoffen in winningsindustrieën of de evaluatie van de waarschijnlijke uitkomst van het toepassen van complexe contractuele voorwaarden;
- de complexe aard van de modellen die vereist zijn om de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toe te passen, zoals het geval kan zijn bij bepaalde waarderingen, zoals niveau 3 reële waarden³⁷;
- het ongebruikelijke of niet-frequente karakter van de voorwaarde, transactie of gebeurtenis waarvoor een schatting vereist is.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

(Zie Par. 13(g))

A32 Inzicht in hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt, kan de accountant helpen bij het beoordelen van wijzigingen in:

- de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de schattingen;
- de beschikbaarheid of aard van gegevensbronnen die relevant zijn voor het maken van de schattingen of die van invloed kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de gebruikte gegevens;
- het informatiesysteem van de entiteit of de IT-omgeving; en
- personeel op sleutelposities.

³⁶ Standaard 500, paragraaf 8.

³⁷ Zie bijvoorbeeld International Financial Reporting Standard (IFRS) 13, *Waardering tegen reële waarde*.

A33 Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude bij het maken van schattingen identificeert en behandelt, omvatten of, en zo ja, de wijze waarop het management:

- bijzondere aandacht besteedt aan het selecteren of toepassen van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- belangrijke prestatie-indicatoren monitort die kunnen wijzen op onverwachte of inconsistente prestaties in vergelijking met historische of gebudgetteerde prestaties of met andere bekende factoren;
- financiële of andere prikkels identificeert die een motivatie voor tendentie kunnen zijn;
- de noodzaak van wijzigingen in de methoden, significante veronderstellingen of de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen monitort;
- zorgt voor passend toezicht op en toetsing van modellen die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- documentatie vereist van de beweegredenen voor, of een onafhankelijke beoordeling van, significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van schattingen.

Het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 13(h)(ii))

A34 De significante transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die binnen het toepassingsgebied van paragraaf 13(h) vallen, zijn dezelfde als de significante transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die betrekking hebben op schattingen en toelichtingen daarop volgens paragraaf 25(a) van Standaard 315. Bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen, kan de accountant overwegen:

- of de schattingen voortvloeien uit de registratie van routinematige en terugkerende transacties of dat ze voortvloeien uit eenmalige of ongebruikelijke transacties;
- hoe het informatiesysteem de volledigheid van schattingen en toelichtingen daarop behandelt, in het bijzonder voor schattingen met betrekking tot verplichtingen.

A35 Tijdens de controle kan de accountant categorieën van transacties, gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen en toelichtingen daarop die het management niet heeft geïdentificeerd. Standaard 315 gaat over omstandigheden waarbij de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, inclusief het overwegen van de implicaties voor de evaluatie van de accountant van het risico-inschattingsproces van de entiteit.³⁸

De identificatie van de relevante methoden, veronderstellingen en gegevensbronnen door het management

(Zie Par. 13(h)(ii)(a))

A36 Als het management de methode voor het maken van een schatting heeft gewijzigd, kunnen overwegingen of de nieuwe methode bijvoorbeeld meer geschikt is omvatten of:

- de nieuwe methode inspeelt op veranderingen in de omgeving of omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit,
- de nieuwe methode inspeelt op wijzigingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsels voor financiële verslaggeving of regelgevingskader;
- dat het management een andere geldige reden heeft.

³⁸ Standaard 315, paragraaf 22(b).

- A37 Als het management de methode voor het maken van een schatting niet heeft gewijzigd, kunnen overwegingen bestaan uit de vraag of het voortgezette gebruik van de eerdere methoden, veronderstellingen en gegevens geschikt is in het licht van de huidige omgeving of omstandigheden.

Methoden

(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(i))

- A38 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de methode voorschrijven die moet worden gebruikt bij het maken van een schatting. In veel gevallen schrijft het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving echter geen enkele methode voor, of schrijft de vereiste waarderingsgrondslag alternatieve methoden voor of staat deze grondslag het gebruik daarvan toe.

Modellen

- A39 Het management kan specifieke interne beheersingsmaatregelen opzetten en implementeren rond modellen die worden gebruikt voor het maken van schattingen, ongeacht of het een eigen model van het management of een extern model betreft. Wanneer het model zelf een hogere mate van complexiteit of subjectiviteit heeft, zoals een verwacht kredietverliesmodel of een reële-waarde model met gebruik van niveau 3-*inputs*, kunnen interne beheersingsmaatregelen die dergelijke complexiteit of subjectiviteit behandelen waarschijnlijk eerder worden geïdentificeerd als relevant voor de controle. Wanneer complexiteit met betrekking tot modellen aanwezig is, zijn interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot gegevensintegriteit waarschijnlijk eerder geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in overeenstemming met Standaard 315. Factoren die geschikt kunnen zijn voor de accountant om rekening mee te houden bij het verwerven van inzicht in het model en gerelateerde geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn onder meer:

- hoe het management de relevantie en nauwkeurigheid van het model bepaalt;
- de validatie of *back-testing* van het model, inclusief of het model vóór gebruik is gevalideerd en met regelmatige tussenpozen opnieuw is gevalideerd om te bepalen of het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. De validatie van het model door de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
 - de theoretische deugdelijkheid van het model;
 - de mathematische integriteit van het model; en
 - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en de geschiktheid van gegevens en veronderstellingen die in het model worden gebruikt;
- de wijze waarop het model op passende wijze tijdig wordt gewijzigd of aangepast voor veranderingen in markt- of andere omstandigheden en of er passende beleidslijnen voor de beheersing van wijzigingen van het model bestaan;
- of aanpassingen, ook *overlays* genoemd in bepaalde sectoren, worden gemaakt aan de *output* van het model en of dergelijke aanpassingen passend zijn in de gegeven omstandigheden in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Wanneer de aanpassingen niet passend zijn, kunnen dergelijke aanpassingen indicaties zijn voor mogelijke tendentie bij het management; en
- of het model voldoende gedocumenteerd is, inclusief de beoogde toepassingen, beperkingen, belangrijke parameters, vereiste gegevens en veronderstellingen, de resultaten van elke uitgevoerde validatie ervan en de aard van en basis voor eventuele aanpassingen aan de *output*.

Veronderstellingen

(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(ii))

- A40 Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in hoe het management de veronderstellingen heeft geselecteerd die zijn gebruikt bij het maken van de schattingen, omvatten bijvoorbeeld:

- de basis voor de keuze van het management en de documentatie ter ondersteuning van de keuze van de veronderstelling. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan criteria of leidraden bevatten die moeten worden gebruikt bij de keuze van een veronderstelling;
- de wijze waarop het management beoordeelt of de veronderstellingen relevant en volledig zijn;
- indien van toepassing, hoe het management bepaalt dat de veronderstellingen consistent zijn met elkaar, met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, of met andere aangelegenheden die:
 - binnen de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over de onderhoudsprogramma's die van invloed kunnen zijn op de schatting van de gebruiksduur van een actief) en of deze consistent zijn met de bedrijfsplannen van de entiteit en de externe omgeving; en
 - buiten de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over rentevoeten, sterftecijfers of mogelijke gerechtelijke of toezichhoudende maatregelen).
- de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot het toelichten van veronderstellingen.

A41 Met betrekking tot schattingen van reële waarde, verschillen de veronderstellingen afhankelijk van de bronnen van de gegevens en de basis voor de oordeelsvormingen om ze te ondersteunen, als volgt:

- a die welke weergeven wat marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van een actief of verplichting, ontwikkeld op basis van marktgegevens verkregen van bronnen die onafhankelijk zijn van de rapporterende entiteit;
- b die welke de eigen oordeelsvormingen van de entiteit weergeven over welke veronderstellingen marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, ontwikkeld op basis van de beste gegevens die beschikbaar zijn in de omstandigheden.

In de praktijk is het onderscheid tussen (a) en (b) echter niet altijd duidelijk en het onderscheid hangt af van het begrip van de gegevensbronnen en de basis voor de oordeelsvormingen die de veronderstelling ondersteunen. Verder kan het nodig zijn dat het management een keuze maakt uit een aantal verschillende veronderstellingen die worden gebruikt door verschillende marktpartijen.

A42 Veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van een schatting, worden in deze Standaard als significante veronderstellingen aangeduid als een redelijke variatie in de veronderstelling de waardering van de schatting materieel zou beïnvloeden. Een gevoeligheidsanalyse kan nuttig zijn om aan te tonen in welke mate de meting varieert op basis van één of meer veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting.

Inactieve of illiquide markten

A43 Wanneer markten inactief of illiquide zijn, kan het inzicht van de accountant in hoe het management veronderstellingen selecteert, onder meer omvatten of het management:

- passende beleidslijnen heeft geïmplementeerd voor het aanpassen van de toepassing van de methode in dergelijke omstandigheden. Een dergelijke aanpassing kan het maken van modelaanpassingen omvatten of het ontwikkelen van nieuwe modellen die passend zijn in de gegeven omstandigheden;
- middelen heeft met de nodige vaardigheden of kennis om een model indien nodig snel aan te passen of te ontwikkelen, inclusief het selecteren van de waarderingstechniek die in dergelijke omstandigheden geschikt is;
- de middelen heeft om het interval van de uitkomsten te bepalen, gegeven de onzekerheden die erbij betrokken zijn, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren;
- de middelen heeft om te beoordelen hoe, in voorkomend geval, de verslechtering van de marktomstandigheden van invloed is geweest op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, het milieu

en relevante bedrijfsrisico's en de implicaties voor de schattingen van de entiteit in dergelijke omstandigheden; en

- een passend inzicht heeft in hoe de prijsgegevens, en de relevantie daarvan, van bepaalde externe informatiebronnen in dergelijke omstandigheden kunnen verschillen.

Gegevens

(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44 Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de gegevens selecteert waarop de schattingen zijn gebaseerd, omvatten:

- de aard en bron van de gegevens, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron;
- de wijze waarop het management evalueert of de gegevens geschikt zijn;
- de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens;
- de consistentie van de gebruikte gegevens met gegevens die in voorgaande verslagperioden zijn gebruikt;
- de complexiteit van de IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit die worden gebruikt om de gegevens te verkrijgen en te verwerken, inclusief wanneer het gaat om het verwerken van grote hoeveelheden gegevens;
- de wijze waarop de gegevens worden verkregen, verzonden en verwerkt en hoe de integriteit wordt gehandhaafd.

De wijze waarop het management inschattingsonzekerheid begrijpt en behandelt

(Zie Par. 13(h)(ii)(b) - 13(h)(ii)(c))

A45 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn voor de accountant om te overwegen of en hoe het management de mate van schattingsonzekerheid begrijpt, zijn bijvoorbeeld:

- of, en zo ja, hoe het management alternatieve methoden, significante veronderstellingen of gegevensbronnen heeft geïdentificeerd die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- of, en zo ja, hoe het management alternatieve uitkomsten heeft overwogen, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect te bepalen van wijzigingen in de significante veronderstellingen of de gegevens die zijn gebruikt bij het maken van de schatting.

A46 De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de benadering bepalen voor het selecteren van de puntschatting van het management op basis van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Financiële verslaggevingsstelsels kunnen erkennen dat het geschikte bedrag een bedrag is dat op passende wijze wordt gekozen uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en dat in sommige gevallen kan worden aangegeven dat het meest relevante bedrag mogelijk in het centrale deel van het interval ligt.

A47 Met betrekking tot schattingen van bijvoorbeeld de reële waarde, geeft IFRS 13³⁹ aan dat, indien meerdere waarderings technieken worden gebruikt om de reële waarde te waarderen, de resultaten (d.w.z. respectieve indicaties van de reële waarde) dienen te worden geëvalueerd rekening houdend met de redelijkheid van het interval van waarden zoals aangegeven door die resultaten. Een waardering tegen reële waarde is het punt binnen dat interval dat in de gegeven omstandigheden het meest representatief is voor de reële waarde. In andere gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het gebruik specificeren van een kansgewogen gemiddelde van de

39 IFRS 13, *Waardering tegen reële waarde*, paragraaf 63.

redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten, of het bedrag van de waardering dat het meest waarschijnlijk is of eerder wel dan niet waarschijnlijk is.

A48 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan toelichtingen voorschrijven of doelstellingen voor toelichtingen met betrekking tot schattingen, en sommige entiteiten kunnen ervoor kiezen aanvullende informatie toe te lichten. Deze toelichtingen of doelstellingen voor toelichtingen kunnen bijvoorbeeld behandelen:

- de gebruikte schattingsmethode, inclusief elk toepasselijk model en de basis voor de keuze;
- informatie die is verkregen uit modellen of uit andere berekeningen die zijn gebruikt om schattingen te bepalen die in de financiële overzichten zijn opgenomen of worden vermeld, inclusief informatie met betrekking tot de onderliggende gegevens en veronderstellingen die in die modellen zijn gebruikt, zoals:
 - intern ontwikkelde veronderstellingen; of
 - gegevens, zoals rentevoeten, die beïnvloed worden door factoren die buiten de invloed van de entiteit liggen.
- het effect van eventuele wijzigingen in de schattingsmethode uit de voorgaande verslagperiode;
- de bronnen van schattingsonzekerheid;
- informatie over de reële waarde;
- informatie over gevoeligheidsanalyses afgeleid van financiële modellen die aantonen dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen.

A49 In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichtingen met betrekking tot schattingsonzekerheid vereisen, bijvoorbeeld:

- de toelichting van informatie over de veronderstellingen over de toekomst en andere belangrijke bronnen van schattingsonzekerheid die aanleiding geven tot een hogere waarschijnlijkheid of grootte van materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva na het einde van de verslagperiode. Dergelijke vereisten kunnen worden beschreven aan de hand van termen zoals 'belangrijke oorzaken van schattingsonzekerheid' of 'kritische schattingen'. Ze kunnen betrekking hebben op schattingen die de moeilijkste, meest subjectieve of meest complexe oordeelsvormingen van het management vereisen. Dergelijke beoordelingen kunnen subjectiever en complexer zijn en bijgevolg kan de mogelijkheid voor een daaruit voortvloeiende materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva toenemen. Daarbij kan het aantal elementen van gegevens en veronderstellingen van invloed zijn op de mogelijke toekomstige oplossing van de schattingsonzekerheid. Informatie die mogelijk wordt toegelicht, omvat:
 - de aard van de veronderstelling of andere bron van schattingsonzekerheid;
 - de gevoeligheid van de boekwaarde voor de gebruikte methoden en veronderstellingen, inclusief de redenen voor de gevoeligheid;
 - de verwachte oplossing van een onzekerheid en het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten met betrekking tot de boekwaarde van de beïnvloede activa en passiva; en
 - een verklaring van wijzigingen die zijn aangebracht in veronderstellingen uit het verleden met betrekking tot die activa en passiva, als de onzekerheid onopgelost blijft.
- de toelichting van het interval van mogelijke uitkomsten en de veronderstellingen die zijn gebruikt bij het bepalen van het interval;
- de toelichting van specifieke informatie, zoals:
 - informatie met betrekking tot de significantie van de waarderings tegen reële waarde voor de financiële positie en prestaties van de entiteit; en
 - toelichtingen over marktactiviteit of illiquiditeit.
- kwalitatieve toelichtingen, zoals de blootstellingen aan risico en hoe deze ontstaan, de doelstellingen, beleidslijnen en procedures van de entiteit voor het beheersen van het risico en de methoden die worden gebruikt om het risico te meten en eventuele wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode van deze kwalitatieve concepten;

- kwantitatieve toelichtingen, zoals de mate waarin de entiteit wordt blootgesteld aan risico's, op basis van informatie die intern is verstrekt aan managers op sleutelposities van de entiteit, inclusief kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico.

Geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van het management voor het maken van schattingen

(Zie Par. 13(ii))

- A50 De oordeelsvorming van de accountant bij het identificeren van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten', en daarmee de noodzaak om de opzet van die interne beheersingsmaatregelen te evalueren en te bepalen of ze zijn geïmplementeerd, heeft betrekking op het proces van het management beschreven in paragraaf 13(h)(ii). De accountant kan mogelijk geen interne beheersingsmaatregelen identificeren met betrekking tot alle aspecten van paragraaf 13(h)(ii).
- A51 Als onderdeel van het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen en het evalueren van hun opzet en bepalen of ze geïmplementeerd zijn, kan de accountant overwegen:
- hoe het management de geschiktheid bepaalt van de gegevens die worden gebruikt om de schattingen te maken, ook wanneer het management een externe informatiebron gebruikt of gegevens van buiten het grootboek en de subgrootboeken;
 - de beoordeling en goedkeuring van schattingen, inclusief de veronderstellingen of gegevens die bij de ontwikkeling ervan zijn gebruikt, door passende niveaus van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen;
 - de functiescheiding tussen degenen die verantwoordelijk zijn voor het maken van de schattingen en degenen die de entiteit verbinden aan de gerelateerde transacties, inclusief of de toewijzing van verantwoordelijkheden op passende wijze rekening houdt met de aard van de entiteit en haar producten of diensten. In het geval van een grote financiële instelling kan relevante functiescheiding bijvoorbeeld bestaan uit een onafhankelijke functie die verantwoordelijk is voor de schatting en validatie van prijsstellingen op basis van de reële waarde van de financiële producten van de entiteit, bemand door personen wiens beloning niet aan dergelijke producten is gekoppeld;
 - de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen. In het algemeen kan het voor het management moeilijker zijn om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de subjectiviteit en schattings-onzekerheid behandelen op een manier die afwijkingen van materieel belang effectief voorkomt of detecteert en corrigeert dan om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de complexiteit behandelen. Interne beheersingsmaatregelen die subjectiviteit en schattingsonzekerheid behandelen, moeten mogelijk meer handmatige elementen bevatten, die mogelijk minder betrouwbaar zijn dan geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, omdat ze gemakkelijker kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken door het management. De effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen die complexiteit behandelen kan variëren afhankelijk van de reden voor en de aard van de complexiteit. Het kan bijvoorbeeld eenvoudiger zijn om effectievere interne beheersingsmaatregelen op te zetten die betrekking hebben op een methode die routinematig wordt gebruikt of op de integriteit van gegevens.
- A52 Wanneer het management bij het maken van een schatting uitgebreid gebruik maakt van de informatietechnologie, omvatten de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten' waarschijnlijk *general IT-controls* en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen inspelen op risico's die verband houden met:
- de vraag of de IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving de mogelijkheid hebben en op passende wijze zijn geconfigureerd om grote hoeveelheden gegevens te verwerken;
 - complexe berekeningen bij het toepassen van een methode. Wanneer er verschillende IT-applicaties nodig zijn om complexe transacties te verwerken, worden er regelmatig afstemmin-

gen tussen de IT-applicaties gemaakt, met name wanneer de IT-applicaties geen automatische interfaces hebben of onderworpen kunnen zijn aan handmatige tussenkomst;

- de vraag of de opzet en de kalibratie van modellen periodiek wordt geëvalueerd;
- de volledige en nauwkeurige extractie van gegevens met betrekking tot schattingen uit de vastleggingen van de entiteit of uit externe informatiebronnen;
- gegevens, inclusief de volledige en nauwkeurige gegevensstroom door het informatiesysteem van de entiteit, de gepastheid van elke wijziging in de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen, het handhaven van de integriteit en beveiliging van de gegevens. Bij gebruik van externe informatiebronnen, risico's verbonden aan de verwerking of registratie van de gegevens;
- de vraag of het management interne beheersingsmaatregelen heeft over toegang, verandering en onderhoud van afzonderlijke modellen om een sterk controlespoor van de geaccrediteerde versies van modellen te behouden en om ongeoorloofde toegang tot of wijzigingen aan die modellen te voorkomen; en
- de vraag of er passende interne beheersingsmaatregelen zijn met betrekking tot de overdracht van informatie over schattingen naar het grootboek, inclusief passende interne beheersingsmaatregelen op journaalposten.

A53 In sommige sectoren, zoals banken of verzekeringen, kan de term governance worden gebruikt om activiteiten binnen de interne beheersingsomgeving, het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren en andere componenten van het systeem van interne beheersing te beschrijven, zoals beschreven in Standaard 315.⁴⁰

A54 Voor entiteiten met een interne auditfunctie kunnen haar werkzaamheden bijzonder nuttig zijn voor de accountant bij het verwerven van inzicht in:

- de aard en omvang van het gebruik van schattingen door het management;
- de opzet en de implementatie van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's die verband houden met de gegevens, veronderstellingen en modellen die worden gebruikt om de schattingen te maken;
- de aspecten van het informatiesysteem van de entiteit die de gegevens genereren waarop de schattingen zijn gebaseerd; en
- de wijze waarop nieuwe risico's met betrekking tot schattingen worden geïdentificeerd, ingeschat en beheerd.

Beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen

(Zie Par. 14)

A55 Een beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen (retrospectieve beoordeling) helpt bij het identificeren en beoordelen van de risico's op een afwijking van materieel belang wanneer eerdere schattingen een uitkomst hebben door overdracht of realisatie van het actief of de verplichting in de huidige verslagperiode, of zijn herschat voor het doel van de lopende verslagperiode. Door het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling, kan de accountant het volgende verkrijgen:

- informatie met betrekking tot de effectiviteit van het eerdere schattings-proces van het management, waaruit de accountant controle-informatie kan verkrijgen over de waarschijnlijke effectiviteit van het huidige proces van het management;
- controle-informatie van aangelegenheden, zoals de redenen voor wijzigingen die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht;
- informatie met betrekking tot de complexiteit of schattingsonzekerheid met betrekking tot de schattingen;

⁴⁰ Standaard 315, bijlage 3.

- informatie met betrekking tot de vatbaarheid van schattingen voor, of die een indicator kan zijn van, mogelijke tendentie bij het management. De professioneel-kritische instelling van de accountant helpt bij het identificeren van dergelijke omstandigheden of condities en bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

- A56 Een retrospectieve beoordeling kan controle-informatie verschaffen die de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode ondersteunt. Een dergelijke retrospectieve beoordeling kan worden uitgevoerd voor schattingen die zijn gemaakt voor de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, of kan worden uitgevoerd over verschillende verslagperiodes of een kortere verslagperiode (zoals halfjaarlijks of per kwartaal). In sommige gevallen kan een retrospectieve beoordeling over verschillende verslagperiodes passend zijn wanneer de uitkomst van een schatting over een langere verslagperiode wordt opgelost.
- A57 Een retrospectieve beoordeling van oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen is vereist op grond van Standaard 240.⁴¹ Vanuit praktisch oogpunt kan een de accountant zijn beoordeling van eerdere schattingen als een van de risico-inschattingswerkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard uitvoeren in samenhang met de beoordeling die op grond van Standaard 240 vereist is.
- A58 Op basis van de eerdere inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant van oordeel zijn dat een gedetailleerdere retrospectieve beoordeling vereist is. Dit kan bijvoorbeeld als het inherente risico hoger wordt beoordeeld voor één of meer risico's op een afwijking van materieel belang. Als onderdeel van de gedetailleerde retrospectieve beoordeling, kan de accountant, indien praktisch uitvoerbaar, bijzondere aandacht besteden aan het effect van gegevens en significante veronderstellingen die zijn gebruikt bij het maken van de eerdere schattingen. Anderzijds, bijvoorbeeld voor schattingen die voortkomen uit de registratie van routinematige en terugkerende transacties, kan de accountant oordelen dat de toepassing van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden voldoende is voor de doeleinden van de beoordeling.
- A59 De waarderingsdoelstelling voor schattingen van de reële waarde en andere schattingen, gebaseerd op de huidige omstandigheden op de waarderingsdatum, heeft betrekking op percepties over waarde op een tijdstip, die aanzienlijk en snel kan veranderen als de omgeving waarin de entiteit opereert verandert. De accountant kan de beoordeling daarom richten op het verkrijgen van informatie die relevant kan zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. In sommige gevallen is het bijvoorbeeld niet waarschijnlijk dat het verwerven van inzicht in de veranderingen in veronderstellingen van marktpartijen die van invloed zijn op de uitkomsten van schattingen van reële waarde in een voorgaande verslagperiode, relevante controle-informatie biedt. In dit geval kan controle-informatie worden verkregen door de uitkomsten van veronderstellingen te begrijpen (zoals kasstroomprojecties) en inzicht te verwerven in de effectiviteit van het voorgaande schattingsproces van het management dat de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode ondersteunt.
- A60 Een verschil tussen de uitkomst van een schatting en het bedrag dat is opgenomen in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, vormt niet noodzakelijkerwijs een afwijking van de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode. Een dergelijk verschil kan echter een afwijking inhouden als bijvoorbeeld het verschil ontstaat uit informatie die beschikbaar was voor het management toen de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden afgerond, of waarvan redelijkerwijs verwacht kon worden dat deze is verkregen en in aanmerking genomen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.⁴² Een dergelijk verschil kan het proces van het management om rekening te houden met informatie bij het maken van de schatting ter discussie stellen. Bijgevolg kan de accountant elk plan om de gerelateerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de gerelateerde inschatting van het interne beheersingsrisico opnieuw inschatten of kan de accountant bepalen dat er meer overtuigende controle-informatie moet worden verkregen over de aangelegenheid. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten

41 Standaard 240, paragraaf 32(b)(ii).

42 Standaard 560, paragraaf 14.

leidraden voor het maken van een onderscheid tussen wijzigingen in schattingen die afwijkingen vormen en wijzigingen die geen afwijkingen vormen, alsmede voor de te volgen verwerkingswijze in elk geval.

Specialistische vaardigheden of kennis

(Zie Par. 15)

A61 Aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling door de accountant of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft, omvatten bijvoorbeeld:⁴³

- de aard van de schattingen voor een bepaalde bedrijfstak of sector (bijvoorbeeld delfstoffen, landbouwactiva, complexe financiële instrumenten, verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten);
- de mate van schattingsonzekerheid;
- de complexiteit van de gebruikte methode of het gebruikte model.
- de complexiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die relevant zijn voor schattingen, met inbegrip van de vraag of er gebieden zijn waarvan bekend is dat zij onderhevig zijn aan verschillende interpretaties of praktijken of gebieden waar inconsistenties bestaan in de wijze waarop schattingen worden gemaakt;
- de werkzaamheden die de accountant van plan is uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang;
- de noodzaak van oordeelsvorming over aangelegenheden die niet zijn gespecificeerd in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- de mate van oordeelsvorming die nodig is om gegevens en veronderstellingen te selecteren;
- de complexiteit en omvang van het gebruik van informatietechnologie door de entiteit bij het maken van schattingen.

De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van personen met specialistische vaardigheden en kennis kunnen tijdens de controle variëren.

A62 De accountant beschikt mogelijk niet over de specialistische vaardigheden of kennis die nodig zijn wanneer de betreffende aangelegenheid betrekking heeft op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle (bijvoorbeeld waarderingsvaardigheden) en kan genooddakt zijn een deskundige in te schakelen.⁴⁴

A63 Veel schattingen vereisen geen toepassing van specialistische vaardigheden of kennis. Bijvoorbeeld, specialistische vaardigheden of kennis zijn misschien niet nodig voor een eenvoudige berekening van incurantheid van voorraden. Echter, bijvoorbeeld voor verwachte kredietverliezen van een bank of een verplichting uit hoofde van een verzekeringscontract voor een verzekeraar, zal de accountant waarschijnlijk concluderen dat het noodzakelijk is om specialistische vaardigheden of kennis toe te passen.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

(Zie Par. 4 en 16)

A64 Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen met betrekking tot schattingen is belangrijk voor alle schattingen, niet alleen die schattingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, maar ook die welke in de toelichting bij de financiële overzichten zijn opgenomen.

43 Standaard 220, paragraaf 25 en 26 en Standaard 300, paragraaf 8(e).

44 Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*.

- A65 In paragraaf A42 van Standaard 200 staat dat de Standaarden meestal verwijzen naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van inherent risico- en intern beheersingsrisico afzonderlijk. Standaard 315 vereist een afzonderlijke inschatting van inherent risico en interne beheersingsrisico om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen⁴⁵, inclusief significante risico's in overeenstemming met Standaard 330.
- A66 Bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico voor schattingen in overeenstemming met Standaard 315⁴⁶, wordt van de accountant vereist rekening te houden met de inherente risicofactoren die de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en hoe ze dit doen. De overweging door de accountant van de inherente risicofactoren kan ook informatie bevatten die zal worden gebruikt om:
- de waarschijnlijkheid en orde van grootte van de afwijking in te schatten (d.w.z. waar inherent risico wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico); en
 - de redenen voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te bepalen en dat de verdere controlewerkzaamheden van de accountant in overeenstemming met paragraaf 18 inspelen op die redenen.

De onderlinge relaties tussen de inherente risicofactoren worden nader toegelicht in Bijlage 1.

- A67 De redenen voor de inschatting door de accountant van inherent risico op het niveau van beweringen kunnen het gevolg zijn van één of meer van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Bijvoorbeeld:
- a schattingen van verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk complex omdat de verwachte kredietverliezen niet direct kunnen worden waargenomen en mogelijk het gebruik van een complex model vereisen. Het model kan een complexe verzameling van historische gegevens en veronderstellingen over toekomstige ontwikkelingen in een aantal entiteit specifieke scenario's gebruiken die mogelijk moeilijk te voorspellen zijn. Schattingen voor verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk ook onderhevig aan hoge schattingsonzekerheid en significante subjectiviteit bij het maken van oordeelsvormingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden. Soortgelijke overwegingen zijn van toepassing op verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten;
 - b een schatting van een voorziening voor incurantheid voor een entiteit met een groot aantal verschillende voorraadtypes kan complexe systemen en processen vereisen, maar kan weinig subjectiviteit inhouden en de mate van schattingsonzekerheid kan laag zijn, afhankelijk van de aard van de voorraad;
 - c andere schattingen zijn mogelijk niet complex om te maken, maar kunnen hoge schattingsonzekerheid hebben en vereisen een significante oordeelsvorming, bijvoorbeeld een schatting die één enkele kritische oordeelsvorming vereist over een verplichting waarvan het bedrag afhankelijk is van de uitkomst van de rechtszaak.
- A68 De relevantie en de significantie van inherente risicofactoren kan variëren tussen de ene schatting en de andere. Dienovereenkomstig kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, in mindere mate van invloed zijn op eenvoudige schattingen en kan de accountant minder risico's identificeren of het inherente risico dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten.
- A69 Omgekeerd kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, de schattingen in grotere mate beïnvloeden en ertoe leiden dat de accountant het inherente risico aan de bovengrens van het spectrum van het inherente risico inschat. Voor deze schattingen is de overweging door de accountant van de effecten van de inherente risicofactoren waarschijnlijk rechtstreeks van invloed op het aantal en de aard van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, de inschatting van dergelijke risico's en uiteindelijk het overtuigende karakter van de controle-informatie

45 Standaard 315, paragraaf 31 en 34.

46 Standaard 315, paragraaf 31(a).

die nodig is om in te spelen op de ingeschatte risico's. Ook voor deze schattingen kan de toepassing door de accountant van een professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk zijn.

- A70 Gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten kunnen aanvullende informatie bevatten die relevant is voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. De uitkomst van een schatting kan bijvoorbeeld tijdens de controle bekend worden. In dergelijke gevallen kan de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen⁴⁷ inschatten of herzien, ongeacht hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen met betrekking tot de schatting beïnvloeden. Gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten kunnen ook van invloed zijn op de keuze door de accountant van de benadering voor het toetsen van de schatting overeenkomstig paragraaf 18. Bijvoorbeeld voor een eenvoudige bonusopbouw op basis van een eenvoudig percentage van de vergoeding voor geselecteerde werknemers, kan de accountant concluderen dat er relatief weinig complexiteit of subjectiviteit is bij het maken van de schatting, en kan daarom het inherente risico op het niveau van beweringen dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten. De betaling van de bonussen aan afloop van de verslagperiode kan voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.
- A71 De inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico kan op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van welke controletechnieken of –methodologieën de voorkeur genieten. De inschatting van het interne beheersingsrisico kan worden uitgedrukt in kwalitatieve categorieën (bijvoorbeeld interne beheersingsrisico beoordeeld als maximaal, gemiddeld, minimaal) of in termen van de verwachting van de accountant hoe effectief de interne beheersingsmaatregel(en) is in het inspelen op het geïdentificeerde risico, dat wil zeggen het geplande steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico bijvoorbeeld als maximaal wordt ingeschat, overweegt de accountant niet te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico lager is dan het maximum, overweegt de accountant te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Schattingsonzekerheid

(Zie Par. 16(a))

- A72 Rekening houdend met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid, kan de accountant overwegen:
- of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het volgende vereist:
 - het gebruik van een methode om de schatting te maken die inherent een hoge mate van schattingsonzekerheid heeft. Het financiële verslaggevingsstelsel kan bijvoorbeeld het gebruik van niet-waarneembare *inputs* vereisen;
 - het gebruik van veronderstellingen die inherent een hoog niveau van schattingsonzekerheid hebben, zoals veronderstellingen met een lange prognoseperiode, veronderstellingen die zijn gebaseerd op gegevens die niet waarneembaar zijn en daarom moeilijk te ontwikkelen zijn voor het management, of het gebruik van verschillende veronderstellingen die met elkaar verbonden zijn;
 - toelichtingen over schattingsonzekerheid.
 - de bedrijfsomgeving. Een entiteit kan actief zijn op een markt die onrust of een mogelijke verstoring ervaart (bijvoorbeeld door grote valutabewegingen of inactieve markten) en de schatting kan daarom afhankelijk zijn van gegevens die niet gemakkelijk waarneembaar zijn;
 - of het mogelijk is (of praktisch uitvoerbaar is voor zover toegestaan door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving) voor het management:
 - om een nauwkeurige en betrouwbare voorspelling te doen over de toekomstige realisatie van een transactie uit het verleden (bijvoorbeeld het bedrag dat zal worden betaald onder een voorwaardelijke contractuele voorwaarde), of over het voorkomen en de impact van toe-

⁴⁷ Standaard 315, paragraaf 37.

komstige gebeurtenissen of omstandigheden (bijvoorbeeld het bedrag van een toekomstig kredietverlies of het bedrag waartegen een verzekeringsclaim wordt afgewikkeld en de timing van de afwikkeling ervan); of

- om precieze en volledige informatie te verkrijgen over een huidige situatie (bijvoorbeeld informatie over waarderingskenmerken die het perspectief van marktdeelnemers weergeven op de datum van de financiële overzichten, om een schatting van de reële waarde te ontwikkelen).

- A73 De omvang van het bedrag dat in de financiële overzichten wordt opgenomen of toegelicht voor een schatting, vormt op zich geen indicator voor de vatbaarheid voor afwijkingen, omdat bijvoorbeeld de schatting mogelijk te laag is.
- A74 In sommige omstandigheden kan de schattingsonzekerheid zo hoog zijn dat er geen redelijke schatting kan worden gemaakt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de opname van een element in de financiële overzichten of de waardering ervan tegen reële waarde uitsluiten. In dergelijke gevallen kunnen er risico's zijn op een afwijking van materieel belang die niet alleen betrekking heeft op de vraag of een schatting moet worden opgenomen, of dat deze moet worden gewaardeerd tegen reële waarde, maar ook op de redelijkheid van de toelichtingen. Met betrekking tot dergelijke schattingen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toelichting vereisen over de schattingen en de schattingsonzekerheid die daarmee samenhangt. (Zie Par. A112, A113, A143 en A144)
- A75 In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid met betrekking tot een schatting gerede twijfel doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Standaard 570⁴⁸ stelt eisen en geeft leidraden in dergelijke omstandigheden.

Complexiteit of subjectiviteit

(Zie Par. 16(b))

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode

- A76 Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode die bij het maken van de schatting wordt gebruikt door de complexiteit wordt beïnvloed, kan de accountant overwegen:
- de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis door het management die erop kan wijzen dat de methode die wordt gebruikt om een schatting te maken inherent complex is en daarom de schatting een grotere vatbaarheid kan hebben voor een afwijking van materieel belang. Er is mogelijk een grotere vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang wanneer het management intern een model heeft ontwikkeld en relatief weinig ervaring hiermee heeft, of een model gebruikt dat een methode toepast die niet is bewezen of niet vaak wordt gebruikt in een bepaalde sector of omgeving;
 - de aard van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat kan resulteren in de behoefte aan een complexe methode die meerdere bronnen van historische en toekomstgerichte gegevens of veronderstellingen vereist, met meerdere onderlinge relaties. Een voorziening voor verwachte kredietverliezen kan bijvoorbeeld een oordeelsvorming van toekomstige terugbetalingen van het krediet en andere kasstromen vereisen, gebaseerd op de overweging van historische ervaringsgegevens en de toepassing van toekomstgerichte veronderstellingen. Evenzo kan de waardering van de verplichting uit hoofde van een verzekeringscontract vereisen dat oordeelsvormingen over toekomstige betalingen in het verzekeringscontract worden geprojecteerd op basis van historische ervaring en huidige en veronderstelde toekomstige trends.

⁴⁸ Standaard 570, *Continuïteit*.

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de gegevens

A77 Door rekening te houden met de mate waarin de keuze en toepassing van de gegevens die bij het maken van de schatting worden gebruikt, door de complexiteit worden beïnvloed, kan de accountant het volgende overwegen:

- de complexiteit van het proces om de gegevens af te leiden, rekening houdend met de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevensbron. Gegevens van bepaalde bronnen kunnen betrouwbaarder zijn dan van andere. Om redenen van vertrouwelijkheid of eigendomsrechten zullen sommige externe informatiebronnen niet (of niet volledig) informatie toelichten die van belang kan zijn bij het overwegen van de betrouwbaarheid van de gegevens die zij verstrekken, zoals de bronnen van de onderliggende gegevens die zij hebben gebruikt of hoe deze zijn verzameld en verwerkt;
- de inherente complexiteit bij het handhaven van de integriteit van de gegevens. Wanneer er grote hoeveelheden gegevens en meerdere gegevensbronnen zijn, kan het inherent complex zijn om de integriteit van gegevens te handhaven die worden gebruikt om een schatting te maken;
- de noodzaak om complexe contractuele voorwaarden te interpreteren. Bijvoorbeeld, de bepaling van instroom of uitstroom van geld die voortvloeit uit een zakelijke leverancier of klantenkortingen kan afhankelijk zijn van zeer complexe contractuele voorwaarden die specifieke ervaring of competentie vereisen om te begrijpen of interpreteren.

De mate waarin subjectiviteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens

A78 Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens worden beïnvloed door subjectiviteit, kan de accountant overwegen:

- de mate waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waardeeringsbenaderingen, concepten, technieken en te gebruiken factoren in de schattingsmethode niet specificiert;
- de onzekerheid over het bedrag of de timing, inclusief de lengte van de prognoseperiode. Het bedrag en de timing zijn een bron van inherente schattingsonzekerheid en geven aanleiding tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management bij het selecteren van een punt-schatting, wat op zijn beurt een mogelijkheid creëert voor tendentie bij het management. Bijvoorbeeld, een schatting die toekomstgerichte veronderstellingen bevat, kan een hoge mate van subjectiviteit hebben die vatbaar kan zijn voor tendentie bij het management.

Andere inherente risicofactoren

(Zie Par. 16(b))

A79 De mate van subjectiviteit die gepaard gaat met een schatting, beïnvloedt de vatbaarheid van de schatting voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden. Wanneer een schatting bijvoorbeeld aan een hoge mate van subjectiviteit onderhevig is, is de schatting waarschijnlijk vatbaarder voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude en dit kan resulteren in een breed scala aan mogelijke waarderingsresultaten. Het management kan een puntschatting uit dat interval selecteren die ongepast is in de gegeven omstandigheden, of die op ongepaste wijze wordt beïnvloed door onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management, en die daarom een afwijking bevat. Voor doorlopende controles kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die tijdens de controle van voorgaande verslagperiodes zijn geïdentificeerd, van invloed zijn op de plannings- en risico-inschattingswerkzaamheden in de huidige verslagperiode.

Significante risico's

(Zie Par. 17)

A80 De inschatting door de accountant van het inherente risico, waarbij rekening wordt gehouden met de mate waarin een schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, helpt de accountant bij het bepalen of een van de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang een significant risico is.

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

De verdere controlewerkzaamheden van de accountant

(Zie Par. 18)

A81 Bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de accountant gebruik maken van een van de drie toetsingsbenaderingen (afzonderlijk of in combinatie) opgesomd in paragraaf 18. Wanneer bijvoorbeeld meerdere veronderstellingen worden gebruikt om een schatting te maken, kan de accountant besluiten om een andere toetsingsbenadering te gebruiken voor elke getoetste veronderstelling.

Het verkrijgen van relevante controle-informatie, ongeacht of deze bevestigend of tegenstrijdig is

A82 Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt, als informatie die tegenstrijdig is met dergelijke beweringen.⁴⁹ Het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze wijze kan het verkrijgen van informatie uit meerdere bronnen binnen en buiten de entiteit inhouden. De accountant hoeft echter geen uitputtende zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te achterhalen.

A83 Standaard 330 vereist dat de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate de inschatting van de accountant van het risico hoger is.⁵⁰ Daarom kan de overweging van de aard of hoeveelheid van de controle-informatie belangrijker zijn wanneer inherente risico's met betrekking tot een schatting worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico.

Schaalbaarheid

A84 De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant worden beïnvloed door, bijvoorbeeld:

- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die van invloed zijn op het overtuigende karakter van de benodigde controle-informatie en die van invloed zijn op de benadering die de accountant selecteert om een schatting te controleren. Bijvoorbeeld, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de beweringen inzake het bestaan of de waardering kunnen lager zijn voor een eenvoudige opbouw voor bonussen die kort na het einde van de verslagperiode aan werknemers worden uitbetaald. In deze situatie kan het praktischer zijn voor de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring te evalueren, in plaats van via andere toetsingsbenaderingen;
- de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 19)

A85 Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersings-maatregelen kan geschikt zijn wanneer inherent risico wordt beoordeeld als hoger in het spectrum van inherent risico, inclusief significante risico's. Dit kan het geval zijn wanneer de schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door een hoge mate van complexiteit. Wanneer de schatting wordt beïnvloed door een hoge mate van

49 Standaard 500, paragraaf A1.

50 Standaard 330, paragraaf 7(b), A19.

subjectiviteit en daarom een aanzienlijke oordeelsvorming door het management vereist, kunnen inherente beperkingen in de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen ertoe leiden dat de accountant zich meer gaat richten op gegevensgerichte werkzaamheden dan op het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

A86 Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen, kan de accountant rekening houden met factoren zoals:

- de aard, frequentie en hoeveelheid van transacties;
- de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen, inclusief of de interne beheersingsmaatregelen op passende wijze zijn opgezet om in te spelen op het ingeschatte inherente risico en de robuustheid van governance;
- het belang van specifieke interne beheersingsmaatregelen voor de algehele beheersingsdoelstellingen en processen die bij de entiteit aanwezig zijn, inclusief de geavanceerdheid van het informatiesysteem ter ondersteuning van transacties;
- het monitoren van interne beheersingsmaatregelen en geconstateerde tekortkomingen in de interne beheersing;
- de aard van de risico's waarop de interne beheersingsmaatregelen worden verondersteld in te spelen, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot met oordeelsvorming, vergeleken met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot ondersteunende gegevens;
- de competentie van degenen die betrokken zijn bij de interne beheersingsactiviteiten;
- de frequentie van uitvoering van de interne beheersingsactiviteiten; en
- het bewijs van uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.

Gegevensgerichte werkzaamheden alleen kunnen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

A87 In sommige sectoren, zoals de financiële dienstverlening, maakt het management uitgebreid gebruik van IT voor de bedrijfsactiviteiten. Het is daarom waarschijnlijker dat er risico's verbonden zijn aan bepaalde schattingen waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen.

A88 Er kunnen omstandigheden zijn waarin er risico's zijn waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. Deze kunnen bestaan uit de volgende:

- wanneer interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om risico's te beperken met betrekking tot het initiëren, vastleggen, verwerken of rapporteren van informatie die is verkregen buiten het grootboek en de sub-grootboeken;
- informatie die één of meer beweringen ondersteunt, wordt elektronisch geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd. Dit is waarschijnlijk het geval wanneer er een groot aantal transacties of gegevens is of als er een complex model wordt gebruikt, waarbij een uitgebreid gebruik van informatietechnologie nodig is om te zorgen voor de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie. Een complexe verwachte voorziening voor kredietverliezen kan vereist zijn voor een financiële instelling of een nutsbedrijf. In het geval van een nutsbedrijf kunnen bijvoorbeeld de gegevens die worden gebruikt bij de ontwikkeling van de verwachte voorziening voor kredietverliezen vele kleine saldi omvatten die het resultaat zijn van een groot aantal transacties. In deze omstandigheden kan de accountant concluderen dat er niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen zonder het toetsen van interne beheersingsmaatregelen rondom het model dat is gebruikt om de verwachte voorziening voor kredietverliezen te ontwikkelen.

In dergelijke gevallen kan de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie afhangen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie.

- A89 Als onderdeel van de controle van de financiële overzichten voor bepaalde entiteiten (zoals een bank of een verzekeraar), kan van de accountant ook door wet of regelgeving vereist worden om aanvullende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot, of om een assurance-conclusie te verstrekken over, de interne beheersing. In deze en andere soortgelijke omstandigheden kan de accountant in staat zijn om informatie te gebruiken die is verkregen bij het uitvoeren van dergelijke werkzaamheden als controle-informatie, op voorwaarde dat wordt vastgesteld of zich latere wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de relevantie ervan voor de controle.

Significante risico's

(Zie Par. 20)

- A90 Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant om in te spelen op een significant risico alleen bestaan uit gegevensgerichte werkzaamheden, vereist Standaard 330⁵¹ dat die werkzaamheden detailcontroles omvatten. Dergelijke detailcontroles kunnen worden opgezet en uitgevoerd onder elk van de benaderingen beschreven in paragraaf 18 van deze Standaard op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant in de omstandigheden. Voorbeelden van detailcontroles voor significante risico's met betrekking tot schattingen omvatten:

- onderzoek, bijvoorbeeld, onderzoeken van contracten om voorwaarden of veronderstellingen te bevestigen;
- herberekening, bijvoorbeeld, het verifiëren van de mathematische nauwkeurigheid van een model;
- afstemmen van veronderstellingen die worden gebruikt om documentatie te ondersteunen, zoals gepubliceerde informatie van derden.

Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring

(Zie Par. 21)

- A91 In sommige omstandigheden kan het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo kan de verkoop van de volledige voorraad van een beëindigd product kort na het einde van de verslagperiode voldoende en geschikte controle-informatie opleveren met betrekking tot de schatting van de opbrengstwaarde aan het einde van de verslagperiode. In andere gevallen kan het nodig zijn om deze toetsingsbenadering te gebruiken in verband met een andere benadering in paragraaf 18.
- A92 Voor sommige schattingen is het onwaarschijnlijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tot aan de datum van de controleverklaring voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting. De omstandigheden of gebeurtenissen met betrekking tot sommige schattingen ontwikkelen zich bijvoorbeeld pas over een langere verslagperiode. Vanwege de waarderingsdoelstelling van schattingen van de reële waarde, is het ook mogelijk dat informatie na afloop van de verslagperiode de op de balansdatum bestaande gebeurtenissen of omstandigheden niet weerspiegelt en daarom mogelijk niet relevant is voor de waardering van de schatting van de reële waarde.
- A93 Zelfs als de accountant besluit om deze toetsingsbenadering niet uit te voeren met betrekking tot specifieke schattingen, is het vereist dat de accountant voldoet aan Standaard 560. Standaard 560 vereist dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring die aanpassing of toelichting in de financiële

51 Standaard 330, paragraaf 21.

overzichten vereisen,⁵² zijn geïdentificeerd en op passende wijze weergegeven in de financiële overzichten.⁵³ Omdat de waardering van vele schattingen, anders dan schattingen van de reële waarde, gewoonlijk afhangt van de uitkomst van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen, zijn de werkzaamheden van de accountant onder Standaard 560 bijzonder relevant.

Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt

(Zie Par. 22)

A94 Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:

- de beoordeling van de accountant van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, erop wijst dat het proces van het management in de huidige periode geschikt is;
- de schatting is gebaseerd op een grote populatie van elementen van vergelijkbare aard die afzonderlijk niet significant zijn;
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specificeert hoe het management naar verwachting de schatting zal maken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een voorziening voor verwachte kredietverliezen;
- de schatting is afgeleid van de routinematige verwerking van gegevens.

Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan ook een geschikte benadering zijn wanneer geen van de andere toetsingsbenaderingen praktisch uitvoerbaar is of een geschikte aanpak is in combinatie met een van de andere toetsingsbenaderingen.

Veranderingen in methoden, significante veronderstellingen en de gegevens van voorgaande verslagperiodes

(Zie Par. 23(a), 24(a) en 25(a))

A95 Het is mogelijk dat een wijziging van voorgaande verslagperiodes in een methode, significante veronderstelling, of de gegevens niet gebaseerd zijn op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie, of dat significante veronderstellingen niet consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. In dat geval moet de accountant mogelijk verdere besprekingen voeren met het management over de omstandigheden en, door dit te doen, het management kritisch bevragen over de geschiktheid van de gehanteerde veronderstellingen.

Indicaties voor tendentie bij het management

(Zie Par. 23(b), 24(b) en 25(b))

A96 Wanneer de accountant indicaties voor mogelijke tendentie bij het management identificeert, kan het nodig zijn dat de accountant een verdere discussie met het management nodig heeft en moet hij mogelijk opnieuw overwegen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dat de gebruikte methode, veronderstellingen en gebruikte gegevens onder de gegeven omstandigheden geschikt en ondersteunend waren. Een voorbeeld van een indicator van tendentie bij het management voor een bepaalde schatting kan zijn wanneer het management een geschikt interval heeft ontwikkeld voor verschillende veronderstellingen, en dat elke gebruikte veronderstelling afkomstig was van het einde van het interval dat resulteerde in het gunstigste waarderingsresultaat.

⁵² Standaard 560, paragraaf 6.

⁵³ Standaard 560, paragraaf 8.

Methoden

De keuze van de methode

(Zie Par. 23(a))

A97 Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de in de context van het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving geselecteerde methode en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- of de beweegredenen van het management voor de gekozen methode geschikt zijn;
- of de methode passend is in de gegeven omstandigheden gegeven de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, andere beschikbare waarderingsconcepten of -technieken, wettelijke vereisten, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert;
- wanneer het management heeft vastgesteld dat verschillende methoden resulteren in een interval van significant verschillende schattingen, hoe het management de redenen voor deze verschillen heeft onderzocht; en
- of de verandering is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk of in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire wijzigingen resulteren in inconsistente financiële overzichten gedurende de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management. (Zie ook Par. A133, A134, A135 en A136)

Deze aangelegenheden zijn belangrijk wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode niet voorschrijft of meerdere methoden toestaat.

Complexe modellering

(Zie Par. 23(d))

A98 Een model en de bijbehorende methode is waarschijnlijk complexer als:

- het begrijpen en toepassen van de methode, inclusief de opzet van het model en het selecteren en gebruiken van geschikte gegevens en veronderstellingen, specialistische vaardigheden of kennis vereist;
- het moeilijk is om gegevens te verkrijgen die nodig zijn voor gebruik in het model, omdat er beperkingen zijn met betrekking tot de beschikbaarheid of waarneembaarheid van of toegang tot gegevens; of
- het moeilijk is om de integriteit (bijv. nauwkeurigheid, consistentie of volledigheid) van de gegevens en veronderstellingen bij het gebruik van het model te handhaven vanwege meerdere waarderingskenmerken, meerdere onderlinge relaties, of meerdere herhalingen van de berekening.

A99 Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen wanneer het management een complex model gebruikt zijn bijvoorbeeld:

- of het model is gevalideerd vóór gebruik of wanneer het model is gewijzigd, met periodieke beoordelingen om ervoor te zorgen dat het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. Het validatieproces van de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
 - de theoretische deugdelijkheid van het model;
 - de mathematische integriteit van het model;
 - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen van het model;

- de *output* van het model in vergelijking met daadwerkelijke transacties.
- er passende beleidslijnen en procedures voor het beheer van wijzigingen bestaan;
- het management gebruik maakt van de juiste vaardigheden en kennis bij het gebruik van het model.

Deze overwegingen kunnen ook nuttig zijn voor een methode zonder complexe modellering.

A100 Het management kan aanpassingen maken aan de *output* van het model om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige sectoren worden deze aanpassingen aangeduid als *overlays*. In het geval van schattingen van de reële waarde, kan het relevant zijn na te gaan of aanpassingen aan de *output* van het model, indien van toepassing, de veronderstellingen weerspiegelen die marktpartijen zouden gebruiken in vergelijkbare omstandigheden.

Handhaven van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens die bij de toepassing van de methode zijn gebruikt

(Zie Par. 23(e))

A101 Handhaven van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens bij de toepassing van de methode heeft betrekking op het handhaven van de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen in alle stadia van informatieverwerking. Het niet handhaven van deze integriteit kan leiden tot aantasting van de gegevens en veronderstellingen en kan aanleiding geven tot afwijkingen. In dit verband kunnen relevante overwegingen voor de accountant omvatten of de gegevens en veronderstellingen onderhevig zijn aan alle wijzigingen die door het management zijn bedoeld en niet onderhevig zijn aan onbedoelde wijzigingen tijdens activiteiten zoals invoer, opslag, opvraging, verzending of verwerking.

Significante veronderstellingen

(Zie Par. 24)

A102 Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de veronderstelling;
- of de veronderstelling passend is in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en
- of een verandering van voorgaande verslagperiodes bij het selecteren van een veronderstelling gebaseerd is op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk en evenmin in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire schattingswijzigingen kunnen aanleiding geven tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten of een indicator zijn voor mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133, A134, A135 en A136).

A103 Het management kan alternatieve veronderstellingen of uitkomsten van schattingen evalueren, die kunnen worden bereikt via een aantal benaderingen afhankelijk van de omstandigheden. Een mogelijke benadering is een gevoeligheidsanalyse. Dit kan inhouden dat wordt bepaald hoe het bedrag van een schatting varieert met verschillende veronderstellingen. Zelfs voor schattingen die tegen reële waarde worden gewaardeerd, kan er sprake zijn van variatie omdat verschillende marktpartijen verschillende veronderstellingen zullen gebruiken. Een gevoeligheidsanalyse kan leiden

tot de ontwikkeling van een aantal uitkomstscenario's, soms gekenmerkt als een interval van uitkomsten door het management, en inclusief 'pessimistische' en 'optimistische' scenario's.

A104 Door de kennis die is opgedaan bij het uitvoeren van de controle, kan de accountant zich bewust worden van of mogelijk inzicht hebben verworven in veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld zakelijke vooruitzichten, veronderstellingen in strategiedocumenten en toekomstige kasstromen omvatten. Ook als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, vereist Standaard 315⁵⁴ dat de opdrachtpartner overweegt of informatie die is verkregen uit die andere opdrachten relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze informatie kan ook nuttig zijn om in overweging te nemen bij het behandelen of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen.

A105 De geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan afhangen van de intentie en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren. Het management documenteert vaak plannen en intenties die relevant zijn voor specifieke activa of verplichtingen en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan van het management vereisen dat dit gebeurt. De aard en omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen over de intentie en mogelijkheid van het management is een kwestie van professionele oordeels-vorming. Indien van toepassing kunnen de controlewerkzaamheden van de accountant de volgende omvatten:

- beoordeling van de geschiedenis van het management met betrekking tot het uitvoeren van de uitgesproken intenties;
- inspectie van geschreven plannen en andere documentatie, inclusief, indien van toepassing, formeel goedgekeurde budgetten, autorisaties of notulen;
- verzoeken om inlichtingen bij het management over de redenen om een bepaalde handeling uit te voeren;
- beoordeling van gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en tot de datum van de controleverklaring;
- evaluatie van de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde handeling uit te voeren, gezien de economische omstandigheden van de entiteit, inclusief de implicaties van de bestaande verbin-tenissen en beperkingen uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele beperkingen die de haalbaarheid van de acties van het management zouden kunnen beïnvloeden;
- overwegen of het management heeft voldaan aan de eventuele toepasselijke documentatiever-eisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Het is echter mogelijk dat bepaalde financiële verslaggevingsstelsels niet toestaan dat bij het maken van schattingen rekening wordt gehouden met de intenties of plannen van het management. Dit is vaak het geval bij schattingen van de reële waarde omdat de waarderingsdoelstelling vereist dat veronderstellingen de door marktpartijen gehanteerde veronderstellingen weerspiegelen.

Gegevens

(Zie Par. 25(a))

A106 Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de gegevens die zijn geselecteerd voor gebruik in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van de wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de gegevens;
- of de gegevens geschikt zijn in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en

54 Standaard 315, paragraaf 8.

- of de verandering ten opzichte van voorgaande verslagperioden in de bronnen of geselecteerde gegevenselementen of geselecteerde gegevens is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dat niet het geval is, is het onwaarschijnlijk dat dit redelijk dan wel in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Arbitraire schattingswijzigingen resulteren in niet consistente financiële overzichten in de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133, A134, A135 en A136).

Relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens

(Zie Par. 25(c))

A107 Bij het gebruik van door de entiteit geproduceerde informatie, vereist Standaard 500 van de accountant dat hij evalueert of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant. Dit omvat, indien nodig in de omstandigheden, het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie en het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant.⁵⁵

Complexe wettelijke of contractuele voorwaarden

(Zie Par. 25(d))

A108 Werkzaamheden die de accountant kan overwegen wanneer de schatting gebaseerd is op complexe wettelijke of contractuele voorwaarden, zijn onder meer:

- nagaan of specialistische vaardigheden of kennis nodig zijn om het contract te begrijpen of te interpreteren;
- verzoeken om inlichtingen van de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot de wettelijke of contractuele voorwaarden; en
- inspectie van de onderliggende contracten:
 - evalueren van het onderliggende zakelijke doel voor de transactie of overeenkomst; en
 - overwegen of de voorwaarden van de contracten consistent zijn met de uitleg van het management.

De keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid

Stappen van het management om schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen

(Zie Par. 26(a))

A109 Relevante overwegingen met betrekking tot de vraag of het management passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kunnen omvatten of het management:

- a de schattingsonzekerheid heeft begrepen door het identificeren van de bronnen en het inschatten van de mate van inherente variabiliteit in de waarderingsresultaten en het resulterende interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
- b de mate heeft geïdentificeerd waarin, in het waarderingsproces, de complexiteit of subjectiviteit het risico op een afwijking van materieel belang beïnvloedt, en de resulterende mogelijkheid voor afwijkingen behandeld heeft door toepassing van:
 - i passende vaardigheden en kennis bij het maken van schattingen; en

⁵⁵ Standaard 500, paragraaf 9.

- ii professionele oordeelsvorming, onder meer door vatbaarheid voor tendentie bij het management te identificeren en te behandelen; en
- c schattingsonzekerheid heeft behandeld door het op passende wijze selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid beschrijven.

De keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop van schattingsonzekerheid

(Zie Par. 26(b))

A110 Aangelegenheden die relevant kunnen zijn met betrekking tot de keuze van de puntschatting van het management en de ontwikkeling van toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid, omvatten onder meer de vraag of:

- de gebruikte methoden en gegevens op passende wijze geselecteerd zijn, inclusief wanneer alternatieve methoden voor het maken van de schatting en alternatieve gegevensbronnen beschikbaar waren;
- gebruikte waarderingskenmerken passend en volledig zijn;
- de gebruikte veronderstellingen geselecteerd zijn uit een interval van redelijkerwijs mogelijke bedragen en ondersteund zijn door relevante gegevens die relevant en betrouwbaar zijn;
- de gebruikte gegevens passend zijn, relevant en betrouwbaar en de integriteit van die gegevens gehandhaafd is;
- de berekeningen toegepast zijn in overeenstemming met de methode en mathematisch nauwkeurig zijn;
- de puntschatting van het management op passende wijze gekozen is uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
- toelichtingen daarop het bedrag passend beschrijven als een schatting en de aard en beperkingen van het schattingsproces uitleggen, inclusief de variabiliteit van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten.

A111 Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de puntschatting van het management kunnen zijn:

- wanneer de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de puntschatting voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of een specifieke meetmethode voorschrijft, of het management voldaan heeft aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet heeft gespecificeerd hoe een bedrag moet worden geselecteerd uit redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten, of het management oordeelsvorming heeft toegepast, rekening houdend met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A112 Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de toelichtingen van het management over schattingsonzekerheid omvatten de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waarvoor mogelijk toelichtingen vereist zijn:

- die het bedrag als een schatting beschrijven en de aard en beperkingen van het proces om de schatting te maken uitleggen, met inbegrip van de variabiliteit in redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Het stelsel kan ook aanvullende toelichtingen vereisen om aan een toelichtingsdoelstelling te voldoen;⁵⁶

⁵⁶ IFRS 13, *Waardering tegen reële waarde*, paragraaf 92.

- over significante grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen relevante grondslagen voor financiële verslaggeving aangelegenheden omvatten zoals de specifieke principes, grondslagen, conventies, regels en praktijken die worden toegepast bij het opstellen en presenteren van schattingen in de financiële overzichten;
- over significante of kritische oordeelsvormingen (bijvoorbeeld beslissingen die het meest significante effect hebben gehad op de bedragen die in de financiële overzichten zijn opgenomen), evenals significante toekomstgerichte veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid.

In bepaalde omstandigheden kunnen aanvullende toelichtingen nodig zijn die verder gaan dan expliciet vereist door het stelsel inzake financiële verslaggeving om een getrouwe weergave te vormen, of in het geval van een compliance-stelsel, dat de financiële overzichten niet misleidend zijn.

A113 Hoe groter de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid, des te groter de kans dat de risico's op een afwijking van materieel belang hoger worden ingeschat en daarom hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn om, overeenkomstig paragraaf 35, te bepalen of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A114 Als de overweging door de accountant van schattingsonzekerheid die samenhangt met een schatting, en de bijbehorende toelichting, een aangelegenheid is die significante aandacht van de accountant vereist, dan kan dit een kernpunt van de controle zijn.⁵⁷

Wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen

(Zie Par. 27)

A115 Wanneer de accountant vaststelt dat het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kan de accountant het management verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om schattingsonzekerheid te begrijpen. Die werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het overwegen van alternatieve veronderstellingen of het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse.

A116 Bij de beoordeling of het praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan het nodig zijn dat de accountant rekening houdt met de vraag of de accountant dit zou kunnen doen zonder de onafhankelijkheidsvereisten in gevaar te brengen. Dit kan relevante ethische vereisten omvatten die betrekking hebben op het behandelen van verboden op het nemen van management-verantwoordelijkheden.

A117 Indien de accountant na overweging van de reactie van het management vaststelt dat het niet praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval van de accountant te ontwikkelen, wordt van de accountant vereist de implicaties voor de controle of het oordeel van de accountant over de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met paragraaf 34.

Als accountant zelf een puntschatting ontwikkelen of gebruikmaken van een eigen interval

(Zie Par. 28 en 29)

A118 Het ontwikkelen van een schatting van de accountant of een interval om de puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid te evalueren, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:

⁵⁷ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

- de beoordeling van de accountant van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, suggereert dat het proces van het management in de huidige periode naar verwachting niet effectief zal zijn;
- de interne beheersingsmaatregelen binnen en buiten het proces van het management voor het maken van schattingen niet goed zijn opgezet of niet naar behoren zijn geïmplementeerd;
- gebeurtenissen of transacties tussen het einde van de verslagperiode en de datum van de controleverklaring niet naar behoren in aanmerking zijn genomen, wanneer het passend is voor het management om dit te doen, en dergelijke gebeurtenissen of transacties in tegenspraak lijken te zijn met de puntschatting van het management;
- er geschikte alternatieve veronderstellingen zijn of bronnen van relevante gegevens die kunnen worden gebruikt bij het ontwikkelen van een puntschatting van de accountant of een interval;
- het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen. (Zie Par. 27)

A119 Het besluit om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan ook worden beïnvloed door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dat de puntschatting kan voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of dat een specifieke waarderingsmethode voorschrijft (bijvoorbeeld het gebruik van een verdisconteerde kansgewogen verwachte waarde, of de meest waarschijnlijke uitkomst).

A120 De beslissing van de accountant over het al dan niet ontwikkelen van een puntschatting in plaats van een interval kan afhankelijk zijn van de aard van de schatting en de oordeelsvorming van de accountant in de omstandigheden. De aard van de schatting kan bijvoorbeeld zodanig zijn dat er naar verwachting minder variabiliteit is in de redelijk mogelijke uitkomsten. Onder deze omstandigheden kan het ontwikkelen van een puntschatting een effectieve benadering zijn, vooral wanneer deze met een hogere mate van nauwkeurigheid kan worden ontwikkeld.

A121 De accountant kan op een aantal manieren een puntschatting of een interval ontwikkelen, bijvoorbeeld door:

- een ander model te gebruiken dan het model dat door het management wordt gebruikt, bijvoorbeeld een model dat commercieel verkrijgbaar is voor gebruik in een bepaalde sector of bedrijfstak, of een door eigen-domsrechtelijk beschermd model of door een accountant ontwikkeld model;
- het model van het management te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen of gegevensbronnen te ontwikkelen dan die welke gebruikt worden door het management;
- de eigen methode van de accountant te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen te ontwikkelen dan welke gebruikt worden door het management;
- een persoon met gespecialiseerde expertise in dienst te nemen of in te schakelen om een model te ontwikkelen of uit te voeren, of om relevante veronderstellingen te verschaffen;
- overweging van andere vergelijkbare voorwaarden, transacties of gebeurtenissen, of, in voorkomend geval, markten voor vergelijkbare activa of verplichtingen.

A122 De accountant kan ook een puntschatting of interval ontwikkelen voor slechts een deel van de schatting (bijvoorbeeld voor een bepaalde veronderstelling, of wanneer slechts een bepaald deel van de schatting aanleiding geeft tot het risico op een afwijking van materieel belang).

A123 Wanneer de accountant eigen methoden, veronderstellingen of gegevens gebruikt om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan de accountant informatie verkrijgen over de geschiktheid van de methoden, veronderstellingen of gegevens van het management. Als de accountant bijvoorbeeld de eigen veronderstellingen van de accountant gebruikt bij het ontwikkelen van een interval om de redelijkheid van de puntschatting van het management te evalueren, kan de accountant ook een visie ontwikkelen over de vraag of de oordeelsvormingen van het management bij het selecteren van de significante veronderstellingen die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

A124 Het vereiste in paragraaf 29 (a) dat de accountant bepaalt dat het interval alleen bedragen omvat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie, betekent niet dat van de accountant wordt verwacht dat hij controle-informatie verkrijgt ter ondersteuning van elke mogelijke uitkomst binnen het interval afzonderlijk. Integendeel, de accountant zal waarschijnlijk informatie verkrijgen om te bepalen dat de punten aan beide uiteinden van het interval redelijk zijn in de omstandigheden, waardoor wordt ondersteund dat de bedragen die tussen deze twee punten vallen ook redelijk zijn.

A125 De omvang van het interval van de accountant kan een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel, met name wanneer de materialiteit is gebaseerd op bedrijfsresultaten (bijvoorbeeld winst vóór belastingen) en deze maatstaf relatief klein is ten opzichte van activa of een andere balans maatstaf. Deze situatie doet zich eerder voor in omstandigheden waarin de schattingonzekerheid verbonden aan de schatting zelf een veelvoud van materialiteit is, wat vaker voorkomt bij bepaalde soorten schattingen of in bepaalde sectoren, zoals verzekeringen of banken, waar een hoge mate van schattingonzekerheid meer typerend is en er kunnen specifieke vereisten zijn in dat opzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en controle-informatie verkregen in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard, kan de accountant concluderen dat een interval met een veelvoud van materialiteit naar de oordeelsvorming van de accountant passend is in de gegeven omstandigheden. Wanneer dit het geval is, wordt de evaluatie door de accountant van de redelijkheid van de toelichtingen over schattingonzekerheid steeds belangrijker, vooral of dergelijke toelichtingen op passende wijze de hoge mate van schattingonzekerheid en het interval van mogelijke uitkomsten weergeven. De paragrafen A139-A144 bevatten aanvullende overwegingen die in deze omstandigheden van belang kunnen zijn.

Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie

(Zie Par. 30)

A126 Informatie die zal worden gebruikt als controle-informatie, met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, is mogelijk door de entiteit geproduceerd, opgesteld met gebruikmaking van het werk van een deskundige ingeschakeld door het management, of verstrekt door een externe informatiebron.

Externe informatiebronnen

A127 Zoals uitgelegd in Standaard 500,⁵⁸ wordt de betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron beïnvloed door de bron, de aard en de omstandigheden waaronder deze is verkregen. Bijgevolg kunnen de aard en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant om de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie voor het maken van een schatting te overwegen, variëren afhankelijk van de aard van deze factoren. Bijvoorbeeld:

- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens worden verkregen uit één externe informatiebron, gespecialiseerd in dergelijke informatie, kan de accountant een prijs zoeken bij een alternatieve, onafhankelijke bron waarmee kan worden vergeleken;
- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens afkomstig zijn van meerdere onafhankelijke externe informatiebronnen en duiden op consensus over die bronnen, hoeft de accountant mogelijk minder informatie te verkrijgen over de betrouwbaarheid van de gegevens van een individuele bron;
- wanneer informatie verkregen uit meerdere informatiebronnen wijst op uiteenlopende marktvisies, kan de accountant proberen de redenen voor de verscheidenheid in visies te begrijpen. De verscheidenheid kan het gevolg zijn van het gebruik van verschillende methoden, veronderstellingen of gegevens. Een bron kan bijvoorbeeld huidige prijzen gebruiken en een andere bron toekomstige prijzen. Wanneer de verscheidenheid betrekking heeft op schattingonzekerheid, is van de accountant op grond van paragraaf 26(b) vereist om voldoende en geschikte controle-

⁵⁸ Standaard 500, paragraaf A31.

informatie te verkrijgen over de vraag of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingsonzekerheid beschrijven redelijk zijn. In dergelijke gevallen is professionele oordeelsvorming ook belangrijk bij het in overweging nemen van informatie over de methoden, veronderstellingen of toegepaste gegevens;

- wanneer informatie verkregen van een externe informatiebron door die bron is ontwikkeld met behulp van zijn eigen model(len). Paragraaf A34e van Standaard 500 geeft relevante leidraden.

A128 Voor schattingen van de reële waarde kunnen aanvullende overwegingen met betrekking tot de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen uit externe informatiebronnen het volgende omvatten:

- a of de reële waarden zijn gebaseerd op transacties van hetzelfde instrument of op actieve markt-noteringen;
- b wanneer de reële waarden zijn gebaseerd op transacties met vergelijkbare activa of passiva, hoe die transacties worden geïdentificeerd en als vergelijkbaar worden beschouwd;
- c wanneer er geen transacties zijn voor het actief of de verplichting of vergelijkbare activa of passiva, hoe de informatie werd ontwikkeld, inclusief of de ontwikkelde en gebruikte *inputs* de veronderstellingen vertegenwoordigen die marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, indien van toepassing; en
- d wanneer de waardering tegen reële waarde is gebaseerd op een *broker quote*, of de *broker quote*:
 - i van een *market maker* is die transacties uitvoert in hetzelfde type financieel instrument;
 - ii bindend of niet-bindend is, met meer nadruk op *quotes* gebaseerd op bindende aanbiedingen; en
 - iii de marktomstandigheden weerspiegelt op de datum van de financiële overzichten, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A129 Wanneer informatie uit een externe informatiebron wordt gebruikt als controle-informatie, kan een relevante overweging voor de accountant zijn of informatie kan worden verkregen of dat de informatie voldoende gedetailleerd is om inzicht te verwerven in de methoden, veronderstellingen en andere gegevens die door de externe informatiebron worden gebruikt. Dit kan in sommige opzichten beperkt zijn en diensgevolge van invloed zijn op de overweging door de accountant van de aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden. *Pricing-services* bieden bijvoorbeeld vaak informatie over hun methoden en veronderstellingen per activa-categorie in plaats van individuele effecten. Effectenmakelaars verstrekken vaak slechts beperkte informatie over hun *inputs* en veronderstellingen bij het geven van indicatieve *quotes* door makelaars voor individuele effecten. Paragraaf A34 van Standaard 500 geeft leidraden met betrekking tot beperkingen die door de externe informatiebron worden gesteld aan het leveren van ondersteunende informatie.

Deskundige ingeschakeld voor het management

A130 Veronderstellingen met betrekking tot schattingen die worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als de veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting. Dienovereenkomstig past de accountant de relevante vereisten in deze Standaard toe op deze veronderstellingen.

A131 Als het werk van een door het management ingeschakelde deskundige gepaard gaat met het gebruik van methoden of gegevensbronnen met betrekking tot schattingen, of het ontwikkelen of verstrekken van bevindingen of conclusies met betrekking tot een puntschatting of toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten, kunnen de vereisten in paragrafen 21 tot en met 29 van deze Standaard de accountant helpen bij het toepassen van paragraaf 8(c) van Standaard 500.

A132 Standaard 402⁵⁹ behandelt het inzicht van de accountant in de door de serviceorganisatie geleverde diensten, inclusief interne beheersing, evenals het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Wanneer de entiteit de diensten van een serviceorganisatie gebruikt bij het maken van schattingen, kunnen de vereisten en leidraden in Standaard 402 de accountant helpen bij het toepassen van de vereisten van deze Standaard.

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management

(Zie Par. 32)

A133 De tendentie bij het management kan moeilijk te detecteren zijn op rekeningniveau en kan alleen door de accountant worden geïdentificeerd wanneer rekening wordt gehouden met groepen van schattingen, alle schattingen in geaggregeerde vorm of wanneer ze gedurende een aantal verslagperiodes worden waargenomen. Als schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten bijvoorbeeld afzonderlijk als redelijk worden beschouwd, maar de puntschattingen van het management consistent tenderen naar één uiteinde van het interval van redelijke uitkomsten van de accountant die gunstigere uitkomsten voor de financiële rapportage voor het management opleveren, kunnen dergelijke omstandigheden wijzen op mogelijke tendentie bij het management.

A134 Voorbeelden van indicaties voor mogelijke tendentie bij het management met betrekking tot schattingen omvatten:

- wijzigingen in een schatting of de methode om deze te maken, wanneer het management een subjectieve inschatting heeft gemaakt dat zich een verandering in de omstandigheden heeft voorgedaan;
 - keuze of ontwikkeling van significante veronderstellingen of de gegevens die een puntschatting opleveren die gunstig is voor de managementdoelstellingen;
 - keuze van een puntschatting die een patroon van optimisme of pessimisme kan aangeven.
- Wanneer dergelijke indicaties worden geïdentificeerd, kan er een risico op een afwijking van materieel belang zijn, hetzij op het niveau van beweringen of op het niveau van de financiële overzichten. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zelf vormen geen afwijkingen om conclusies te trekken over de redelijkheid van individuele schattingen. In sommige gevallen kan de controle-informatie echter eerder duiden op een afwijking dan eenvoudigweg een indicator voor tendentie bij het management.

A135 Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management kunnen van invloed zijn op de conclusie van de accountant of de risico-inschatting van de accountant en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn. De accountant moet mogelijk ook de implicaties voor andere aspecten van de controle in overweging nemen, inclusief de noodzaak om de geschiktheid van de oordeelsvormingen van het management bij het maken van schattingen verder ter discussie te stellen. Bovendien kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management de conclusie van de accountant beïnvloeden of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten, zoals besproken in Standaard 700.⁶⁰

A136 Bij de toepassing van Standaard 240 wordt vereist dat de accountant bovendien evalueert of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, wijzen op een mogelijke tendentie die een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan weergeven.⁶¹ Frauduleuze financiële rapportage komt vaak tot stand door een opzettelijke afwijking van de schattingen, waaronder mogelijk opzettelijk onderwaarderen of overwaarderen van schattingen. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die ook een frauderisicofactor kunnen zijn, kunnen ertoe leiden dat de accountant opnieuw inschat of de

59 Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*.

60 Standaard 700, paragraaf 11.

61 Standaard 240, paragraaf 32 (b).

risico-inschattingen van de accountant, in het bijzonder de inschatting van frauderisico's, en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn.

Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden

(Zie Par. 33)

A137 Naarmate de accountant geplande controlewerkzaamheden uitvoert, kan de verkregen controle-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande controlewerkzaamheden wijzigt.⁶² Met betrekking tot schattingen kan informatie ter kennis van de accountant komen door het uitvoeren van werkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting is gebaseerd. De accountant kan bijvoorbeeld hebben geïdentificeerd dat de enige reden voor een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang de subjectiviteit is die betrokken is bij het maken van de schatting. Bij het uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant echter ontdekken dat de schatting moeilijker is dan oorspronkelijk werd overwogen, wat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang ter discussie kan stellen (bijvoorbeeld het inherente risico moet mogelijk opnieuw worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico als gevolg van het effect van complexiteit) en daarom kan het nodig zijn dat de accountant bijkomende aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.⁶³

A138 Met betrekking tot schattingen die niet zijn opgenomen, kan een bijzonder aandachtspunt van de door de accountant uitgevoerde evaluatie zijn of de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving daadwerkelijk zijn vervuld. Wanneer een schatting niet is opgenomen en de accountant concludeert dat deze verwerking passend is, kunnen sommige stelsels voor financiële verslaggeving toelichting over de omstandigheden in de toelichting bij de financiële overzichten vereisen.

Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten

(Zie Par. 9 en 35)

A139 Bij het bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, de puntschatting van het management en toelichtingen daarop redelijk zijn of dat zij een afwijking bevatten:

- wanneer de controle-informatie een interval ondersteunt, kan de omvang van het interval breed zijn en, in sommige omstandigheden, een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel (zie ook paragraaf A125). Hoewel een breed interval in de gegeven omstandigheden passend kan zijn, kan dit erop duiden dat het belangrijk is dat de accountant heroverweegt of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen over de redelijkheid van de bedragen binnen het interval;
- kan de controle-informatie een puntschatting ondersteunen die verschilt van de puntschatting van het management. In dergelijke omstandigheden vormt het verschil tussen de puntschatting van de accountant en de puntschatting van het management een afwijking;
- kan de controle-informatie een interval ondersteunen die de puntschatting van het management niet omvat. In dergelijke omstandigheden is de afwijking het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijzijnde punt van het interval van de accountant.

A140 Paragrafen A110-A114 bieden leidraden om de accountant te helpen bij het evalueren van de keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen.

⁶² Standaard 330, paragraaf A60.

⁶³ Zie ook Standaard 315, paragraaf 31.

A141 Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt of het ontwikkelen van een puntschatting of interval van de accountant omvatten, wordt van de accountant vereist voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven in overeenstemming met paragrafen 26(b) en 29(b) en andere toelichtingen in overeenstemming met paragraaf 31. De accountant overweegt vervolgens de verkregen controle-informatie over toelichtingen als onderdeel van de algehele evaluatie, in overeenstemming met paragraaf 35, of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A142 Standaard 450 biedt ook leidraden voor kwalitatieve toelichtingen⁶⁴ en wanneer afwijkingen in toelichtingen een aanwijzing kunnen zijn voor fraude.⁶⁵

A143 Wanneer de financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een getrouw beeldstelsel, omvat de evaluatie door de accountant of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen⁶⁶ de overweging van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, en of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de transacties en gebeurtenissen op een manier weergeven die een getrouwe weergave vormt. Wanneer een schatting bijvoorbeeld onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid, kan de accountant bepalen dat aanvullende toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Indien het management dergelijke aanvullende toelichtingen niet opneemt, kan de accountant concluderen dat de financiële overzichten een afwijking bevatten van materieel belang.

A144 Standaard 705⁶⁷ biedt leidraden voor de implicaties voor het oordeel van de accountant wanneer de accountant van mening is dat de toelichtingen van het management in de financiële overzichten ontoereikend of misleidend zijn, bijvoorbeeld met betrekking tot schattingsonzekerheid.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 37)

A145 Schriftelijke bevestigingen betreffende specifieke schattingen kunnen bevestigingen bevatten:

- dat bij de significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen rekening is gehouden met alle relevante informatie waarvan het management op de hoogte is;
- over de consistentie en gepastheid bij de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schattingen;
- dat de veronderstellingen op passende wijze de intentie weergeven en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren namens de entiteit, voor zover relevant voor de schattingen en toelichtingen;
- dat de toelichtingen met betrekking tot schattingen, inclusief toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven, volledig zijn en redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- dat passende specialistische vaardigheden of expertise zijn toegepast bij het maken van de schattingen;
- dat er geen gebeurtenis na de verslagperiode aanpassing vereist van de schattingen en toelichtingen daarop opgenomen in de financiële overzichten;
- wanneer schattingen niet worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten, over de geschiktheid van de beslissing van het management dat niet is voldaan aan de opname- of toelichtingscriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

64 Standaard 450, paragraaf A17.

65 Standaard 450, paragraaf A22.

66 Standaard 700, paragraaf 14.

67 Standaard 705, paragraaf 22 en 23.

Communicatie met de met governance belaste personen, management of andere relevante partijen

(Zie Par. 38)

A146 Bij toepassing van Standaard 260 communiceert de accountant met de met governance belaste personen de visie van de accountant over significantie kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.⁶⁸ Bijlage 2 bevat aangelegenheden specifiek voor schattingen die de accountant kan overwegen om te communiceren met de met governance belaste personen.

A147 Standaard 265 vereist van de accountant dat hij significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk communiceert aan de met governance belaste personen meedeelt⁶⁹. Dergelijke significante tekortkomingen kunnen onder meer betrekking hebben op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot:

- a de keuze en toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de keuze en toepassing van methoden, veronderstellingen en gegevens;
- b risicomanagement en gerelateerde systemen;
- c gegevensintegriteit, inclusief wanneer gegevens worden verkregen van een externe informatiebron; en
- d het gebruik, de ontwikkeling en validatie van modellen, inclusief modellen verkregen van een externe aanbieder, en eventuele aanpassingen die nodig kunnen zijn.

A148 Naast de communicatie met de met governance belaste personen, kan het voor de accountant toegestaan of verplicht zijn om rechtstreeks met regelgevers of prudentiële toezichhouders te communiceren. Dergelijke communicatie kan nuttig zijn tijdens de controle of in bepaalde stadia, zoals bij het plannen van de controle of bij het definitief maken van de controleverklaring. In sommige rechtsgebieden proberen regelgevers of toezichhouders van financiële instellingen bijvoorbeeld samen te werken met accountants om informatie te delen over de werking en toepassing van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activiteiten in financiële instrumenten, uitdagingen bij het waarderen van financiële instrumenten op inactieve markten, verwachte kredietverliezen en voorzieningen voor verzekeringen, terwijl andere regelgevers of toezichhouders trachten inzicht te krijgen in de visie van de accountant over significante aspecten van de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van de kosten schattingen van de entiteit. Deze communicatie kan nuttig zijn voor de accountant bij het identificeren, inschatten en inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang.

Documentatie

(Zie Par. 39)

A149 Standaard 315⁷⁰ en Standaard 330⁷¹ bieden vereisten en leidraden voor het documenteren van het inzicht van de accountant in de entiteit, risico-inschattingen en manier waarop daarop is ingespeeld. Deze leidraden zijn gebaseerd op de vereisten en leidraden in Standaard 230.⁷² In de context van het controleren van schattingen, wordt van de accountant vereist om controledocumentatie op te stellen over de kernelementen van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving met betrekking tot schattingen. Daarnaast kunnen de oordeelsvormingen door de accountant van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met de schattingen, en de methoden waarmee daarop is ingespeeld door de accountant waarschijnlijk verder worden ondersteund door documentatie van de communicatie met de met governance belaste personen en het management.

68 Standaard 260, paragraaf 16(a).

69 Standaard 265, paragraaf 9.

70 Standaard 315, paragraaf 32 en A152, A153, A154 en A155.

71 Standaard 330, paragraaf 28 en A63.

72 Standaard 230, paragraaf 8(c).

A150 Bij het documenteren van de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, in overeenstemming met Standaard 330, vereist deze Standaard dat de accountant rekening houdt met de redenen die worden gegeven aan de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Die redenen kunnen betrekking hebben op één of meer inherente risicofactoren of op de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico. De accountant hoeft echter niet te documenteren hoe elke inherente risicofactor in aanmerking is genomen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met elke schatting.

A151 De accountant kan ook overwegen om te documenteren:

- wanneer de toepassing door het management van de methode complexe modellering omvat, of de oordeelsvormingen van het management consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, dat de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- wanneer de keuze en toepassing van methoden, significante veronderstellingen of de gegevens in hogere mate worden beïnvloed door complexiteit, de oordeelsvormingen van de accountant om te bepalen of specialistische vaardigheden of kennis vereist zijn om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op die risico's of om de verkregen controle-informatie te evalueren. Onder deze omstandigheden kan de documentatie ook omvatten hoe de vereiste vaardigheden of kennis waren toegepast.

A152 Paragraaf A7 van Standaard 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaardmanier is waarop de door de accountant toegepaste professioneel-kritische instelling wordt gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin kan aantonen dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft toegepast. Bijvoorbeeld, met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die zowel de beweringen van het management bevestigt als tegenspreekt, kan de documentatie omvatten hoe de accountant die informatie heeft geëvalueerd, inclusief de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het vormen van een conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie. Voorbeelden van andere vereisten in deze Standaard waarvoor de documentatie kan aantonen dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft toegepast, zijn onder meer:

- paragraaf 13(d), met betrekking tot de manier waarop de accountant inzicht heeft toegepast bij het ontwikkelen van zijn eigen verwachting van de schattingen en toelichtingen daarop die moeten worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit en hoe deze verwachting zich verhoudt tot de door het management opgestelde financiële overzichten van de entiteit;
- paragraaf 18, die vereist dat verdere controlewerkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte informatie te verkrijgen op een manier die niet tendentiekus gericht is op het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of op het uitsluiten van tegenstrijdige controle-informatie;
- paragrafen 23(b), 24(b), 25(b) en 32, die indicaties voor mogelijke tendentie bij het management behandelen; en
- paragraaf 34, waarin de overweging door de accountant van alle relevante controle-informatie wordt behandeld, hetzij bevestigend of tegenstrijdig.

Bijlage 1: Inherente risicofactoren

(Zie Par. 2, 4, 12(c), A8 en A66)

Inleiding

- 1 Bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor een schatting en toelichtingen daarop, vereist deze Standaard dat de accountant rekening houdt met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid en de mate waarin waarbij de keuze en toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, en de keuze van de puntschatting van het management en bijbehorende toelichtingen voor opname in de financiële overzichten, worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren.
- 2 Het inherente risico dat aan een schatting is verbonden, is de vatbaarheid van een bewering over de schatting op een afwijking van materieel belang, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen worden overwogen. Het inherente risico is het resultaat van inherente risicofactoren, die aanleiding geven tot uitdagingen bij het op passende wijze maken van de schatting. Deze bijlage verschaft nadere uitleg over de aard van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, subjectiviteit en complexiteit, en hun onderlinge relaties, in de context van het maken van schattingen en het selecteren van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.

Waarderingsgrondslag

- 3 De waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten geven aanleiding tot relevante waarderingskenmerken. Wanneer de kostprijs of verkrijgingsprijs van het element niet rechtstreeks kan worden waargenomen, moet een schatting worden gemaakt door een geschikte methode toe te passen en passende gegevens en veronderstellingen te gebruiken. De methode kan worden gespecificeerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of door het management worden geselecteerd om de beschikbare kennis weer te geven over hoe de relevante waarderingskenmerken naar verwachting de kostprijs of de verkrijgingsprijs van het element op basis van de waarderingsgrondslag zouden beïnvloeden.

Schattingsonzekerheid

- 4 Vatbaarheid voor een gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen wordt in stelsels voor financiële verslaggeving vaak aangeduid als waarderings-onzekerheid. Schattingsonzekerheid wordt in deze Standaard gedefinieerd als vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in waardering. Het ontstaat wanneer het vereiste bedrag voor een element in de financiële overzichten dat in de financiële overzichten is opgenomen of wordt toegelicht, niet nauwkeurig kan worden gewaardeerd door directe waarneming van de kostprijs of de verkrijgingsprijs. Wanneer directe waarneming niet mogelijk is, is de volgende meest nauwkeurige alternatieve waarderingsstrategie het toepassen van een methode die de beschikbare kennis over de kostprijs of verkrijgingsprijs voor het artikel op de relevante waarderingsgrondslag weergeeft, met behulp van waarneembare gegevens over relevante waarderingskenmerken.
- 5 Beperkingen op de beschikbaarheid van dergelijke kennis of gegevens kunnen echter de controleerbaarheid van dergelijke *inputs* voor het waarderingsproces beperken en daarom de nauwkeurigheid van waarderingsresultaten beperken. Bovendien erkennen de meeste stelsels inzake financiële verslaggeving dat er praktische beperkingen zijn aan de informatie waarmee rekening moet worden gehouden, zoals wanneer de kosten voor het verkrijgen ervan de baten zouden overtreffen. Het gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen als gevolg van deze beperkingen is inherent omdat het niet uit het waarderingsproces kan worden geëlimineerd. Dienovereenkomstig zijn dergelijke beperkingen bronnen van schattingsonzekerheid. Andere bronnen van waarderingsonzekerheid die zich in het waarderingsproces kunnen voordoen, zijn, althans in principe, in staat om te worden geëlimineerd als

de methode op passende wijze wordt toegepast en zijn daarom bronnen van mogelijke afwijkingen in plaats van schattingsonzekerheid.

- 6 Wanneer schattingsonzekerheid betrekking heeft op onzekere toekomstige instromen of uitstromen van economische voordelen die uiteindelijk uit de onderliggende activa of passiva zullen voortvloeien, zal de uitkomst van deze stromen pas na de datum van de financiële overzichten waarneembaar zijn. Afhankelijk van de aard van de toepasselijke waarderingsgrondslag en van de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten, kan deze uitkomst direct waarneembaar zijn voordat de financiële overzichten zijn afgerond of pas op een latere datum direct waarneembaar zijn. Voor sommige schattingen is er mogelijk helemaal geen direct waarneembare uitkomst.
- 7 Sommige onzekere uitkomsten kunnen relatief gemakkelijk te voorspellen zijn met een hoge mate van nauwkeurigheid voor een individueel element. De gebruiksduur van een productiemachine kan bijvoorbeeld gemakkelijk worden voorspeld als er voldoende technische informatie beschikbaar is over de gemiddelde gebruiksduur. Wanneer het niet mogelijk is om een toekomstige uitkomst te voorspellen, zoals de levensverwachting van een persoon op basis van actuariële veronderstellingen, met een redelijke nauwkeurigheid, kan het nog steeds mogelijk zijn om die uitkomst voor een groep personen met grotere nauwkeurigheid te voorspellen. Waarderingsgrondslagen kunnen in sommige gevallen een portefeuilleniveau aangeven als de relevante rekeneenheid voor waarderingsdoeleinden, wat de inherente schattingsonzekerheid kan verminderen.

Complexiteit

- 8 Complexiteit (d.w.z. de complexiteit die inherent is aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) geeft aanleiding tot inherent risico. Inherente complexiteit kan optreden wanneer:
 - er veel waarderingskenmerken zijn met veel of niet-lineaire onderling relaties;
 - het bepalen van geschikte waarden voor één of meer waarderingskenmerken meerdere gegevenssets vereist;
 - er meer veronderstellingen vereist zijn bij het maken van de schatting of wanneer er correlaties zijn tussen de vereiste veronderstellingen;
 - de gebruikte gegevens inherent moeilijk te identificeren, vast te leggen, te benaderen of te begrijpen zijn.
- 9 Complexiteit kan gerelateerd zijn aan de complexiteit van de methode en van het rekenproces of model dat wordt gebruikt om het toe te passen. Complexiteit in het model kan bijvoorbeeld de noodzaak weerspiegelen om op waarschijnlijkheid gebaseerde waarderingsconcepten of technieken toe te passen, optiewaarderingsformules of simulatietechnieken om onzekere toekomstige uitkomsten of hypothetisch gedrag te voorspellen. Evenzo kan het rekenproces gegevens vereisen van meerdere bronnen, of meerdere datasets om het maken van een veronderstelling of de toepassing van geavanceerde wiskundige of statistische concepten te ondersteunen.
- 10 Hoe groter de complexiteit, des te waarschijnlijker is het dat het management specialistische vaardigheden of kennis zal moeten toepassen bij het maken van een schatting of een deskundige moet inschakelen, bijvoorbeeld met betrekking tot:
 - waarderingsconcepten en -technieken die kunnen worden gebruikt in de context van de waarderingsgrondslag en doelstellingen of andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe deze concepten of technieken moeten worden toegepast;
 - de onderliggende waarderingskenmerken die relevant kunnen zijn gegeven de aard van de waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van de elementen in de financiële overzichten waarvoor schattingen worden gemaakt; of het identificeren van geschikte gegevensbronnen uit interne bronnen (inclusief bronnen buiten het grootboek of de subgrootboeken) of uit externe informatiebronnen, het bepalen hoe potentiële problemen worden behandeld bij het verkrijgen van gegevens uit dergelijke bronnen of bij het handhaven van de integriteit ervan bij het toepassen van de methode, of begrijpen van de relevantie en betrouwbaarheid van die gegevens.
- 11 Complexiteit met betrekking tot gegevens kan bijvoorbeeld optreden in de volgende omstandigheden:

- wanneer gegevens moeilijk te verkrijgen zijn of wanneer deze betrekking hebben op transacties die niet algemeen toegankelijk zijn. Zelfs wanneer dergelijke gegevens toegankelijk zijn, bijvoorbeeld via een externe informatiebron, kan het moeilijk zijn om de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens te overwegen, tenzij de externe informatiebron adequate informatie toelicht over de onderliggende gegevens-bronnen die het heeft gebruikt en over elke gegevensverwerking die is uitgevoerd;
- wanneer gegevens die een visie van een externe informatiebron weergeven over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen, die relevant kunnen zijn bij het ontwikkelen van ondersteuning voor een veronderstelling, moeilijk te begrijpen zijn zonder transparantie over de beweegredenen en informatie waarmee bij de ontwikkeling van die visie rekening wordt gehouden;
- wanneer bepaalde soorten gegevens inherent moeilijk te begrijpen zijn omdat ze inzicht vereisen in technisch complexe zakelijke of juridische concepten, zoals vereist kan zijn om gegevens goed te begrijpen die de voorwaarden bevatten van juridische overeenkomsten over transacties met complexe financiële instrumenten of verzekeringsproducten.

Subjectiviteit

- 12 Subjectiviteit (d.w.z. de subjectiviteit inherent aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) weerspiegelt inherente beperkingen in de kennis of gegevens die redelijkerwijs beschikbaar zijn over waarderingskenmerken. Wanneer dergelijke beperkingen bestaan, kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de mate van subjectiviteit verminderen door een vereiste basis te bieden voor het maken van bepaalde oordeelsvormingen. Dergelijke vereisten kunnen bijvoorbeeld expliciete of impliciete doelen stellen met betrekking tot waardering, toelichting, de rekeneenheid of de toepassing van een kostenbeperking. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan ook het belang van dergelijke oordeelsvormingen benadrukken door de vereisten voor toelichting over die oordeelsvormingen.
- 13 Oordeelsvorming van het management is over het algemeen nodig bij het bepalen van enkele of alle van de volgende aangelegenheden, waarbij vaak sprake is van subjectiviteit:
 - voor zover niet gespecificeerd onder de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de geschikte waarderingsbenaderingen, concepten, technieken en factoren om bij de schattingsmethode te gebruiken, rekening houdend met de beschikbare kennis;
 - voor zover waarderingskenmerken waarneembaar zijn wanneer er verschillende potentiële gegevensbronnen zijn, de geschikte gegevensbronnen om te gebruiken;
 - voor zover de waarderingskenmerken niet waarneembaar zijn, de juiste veronderstellingen of interval van veronderstellingen te maken, rekening houdend met de best beschikbare gegevens, waaronder bijvoorbeeld marktvisies;
 - het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten waaruit de puntschatting van het management wordt geselecteerd, en de relatieve waarschijnlijkheid dat bepaalde punten binnen dat interval consistent zijn met de doelstellingen van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten.
- 14 Het maken van veronderstellingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden houdt het gebruik van oordeelsvorming in, waarvan de moeilijkheid varieert met de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden onzeker zijn. De nauwkeurigheid waarmee het mogelijk is om onzekere toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden te voorspellen, hangt af van de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden op basis van kennis kunnen worden bepaald, inclusief kennis van omstandigheden uit het verleden, gebeurtenissen en verwante uitkomsten. Het gebrek aan nauwkeurigheid draagt ook bij aan de schattingsonzekerheid, zoals hierboven beschreven.
- 15 Met betrekking tot toekomstige uitkomsten hoeven alleen veronderstellingen te worden gemaakt voor die kenmerken van de uitkomst die onzeker zijn. Wanneer bijvoorbeeld de waardering van een mogelijke bijzondere waardevermindering van een vordering voor een verkoop van goederen op de

- balansdatum wordt overwogen, kan het bedrag van de vordering ondubbelzinnig worden vastgesteld en direct waarneembaar zijn in de bijbehorende transactiedocumenten. Wat misschien onzeker is, is het bedrag, indien van toepassing, voor verlies als gevolg van bijzondere waardevermindering. In dit geval kunnen veronderstellingen alleen vereist zijn met betrekking tot de waarschijnlijkheid van verlies en over de hoeveelheid en timing van een dergelijk verlies.
- 16 In andere gevallen kunnen de bedragen aan kasstromen die belichaamd zijn in de rechten met betrekking tot een actief echter onzeker zijn. In die gevallen moeten mogelijk veronderstellingen worden gemaakt over zowel de bedragen van de onderliggende rechten op kasstromen als over mogelijke verliezen als gevolg van bijzondere waardevermindering.
 - 17 Het kan noodzakelijk zijn voor het management om informatie over vroegere omstandigheden en gebeurtenissen te overwegen, samen met de huidige trends en verwachtingen over toekomstige ontwikkelingen. Eerdere omstandigheden en gebeurtenissen bieden historische informatie die herhaalde historische patronen kan benadrukken die kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Dergelijke historische informatie kan ook wijzen op veranderende patronen van dergelijk gedrag in de loop van de tijd (cycli of trends). Deze kunnen erop wijzen dat de onderliggende historische gedragspatronen veranderd zijn op enigszins voorspelbare manieren die ook kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Andere soorten informatie kunnen ook beschikbaar zijn die mogelijke veranderingen in historische patronen van dergelijk gedrag of in gerelateerde cycli of trends aangeven. Moeilijke oordeelsvormingen kunnen nodig zijn over de voorspellende waarde van dergelijke informatie.
 - 18 De omvang en aard (met inbegrip van de mate van subjectiviteit) van de oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen, kan gelegenheid geven tot tendentie bij het management bij het nemen van beslissingen over het uitvoeren van een handeling die, volgens het management, geschikt is voor het maken van de schatting. Wanneer er ook sprake is van een hoge mate van complexiteit of een hoge mate van schattingsonzekerheid, of beide, kan ook het risico op en de kans op tendentie bij het management of fraude toenemen.

Relatie van schattingsonzekerheid tot subjectiviteit en complexiteit

- 19 Schattingsonzekerheid leidt tot inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken. Dit geeft aanleiding tot subjectiviteit, en daarmee de noodzaak van het gebruik van oordeelsvorming bij het maken van de schatting. Dergelijke oordeelsvormingen zijn vereist bij het selecteren van de geschikte methoden en gegevensbronnen, bij het maken van de veronderstellingen en bij het selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt in de context van de vereisten voor opname, waardering, presentatie en toelichting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Omdat er echter beperkingen zijn aan de beschikbaarheid en toegankelijkheid van kennis of informatie om deze oordeelsvormingen te ondersteunen, zijn ze subjectief van aard.
- 20 Subjectiviteit in dergelijke oordeelsvormingen schept de mogelijkheid tot onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management bij het maken ervan. Veel stelsels voor financiële verslaggeving vereisen dat informatie die is opgesteld voor opname in de financiële overzichten neutraal moet zijn (d.w.z. dat deze niet tendentiekus moet zijn). Tendentie kan in principe ten minste uit het schattingsproces worden geëlimineerd. Bronnen van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen die zijn gemaakt om subjectiviteit te behandelen, zijn eerder bronnen van mogelijke afwijkingen dan bronnen van schattingsonzekerheid.
- 21 De inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken (Zie Par. 19), leidt ook tot een variatie in de mogelijke waarderingsresultaten. De omvang van het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten is het gevolg van de mate van schattingsonzekerheid en wordt vaak de gevoeligheid van de schatting genoemd. Naast het bepalen van waarderingsresultaten, omvat een schattingsproces ook het analyseren van het effect van inherente variaties in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronder-

stellingen op het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten (ook wel gevoeligheidsanalyse genoemd).

- 22 Het ontwikkelen van een weergave in de financiële overzichten voor een schatting, die, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zorgt voor een getrouwe weergave (d.w.z. volledig, neutraal en geen fouten) omvat het vormen van passende oordelen bij het selecteren van een puntschatting van het management die op passende wijze is gekozen binnen het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid op passende wijze beschrijven. Deze beoordelingen kunnen zelf betrekking hebben op subjectiviteit, afhankelijk van de aard van de vereisten in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat deze aangelegenheden behandelt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld een specifieke basis vereisen (zoals een kansgewogen gemiddelde of een beste schatting) voor de keuze van de puntschatting van het management. Evenzo kan het specifieke toelichtingen of toelichtingen vereisen die voldoen aan bepaalde toelichtingsdoelstellingen of aanvullende toelichtingen die vereist zijn om in de gegeven omstandigheden een getrouwe weergave te vormen.
- 23 Hoewel een schatting die onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid mogelijk minder nauwkeurig te waarden is dan een schatting met een lagere mate van schattingsonzekerheid, kan de schatting nog steeds voldoende relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten om te worden opgenomen in de financiële overzichten als, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, een getrouwe weergave van het element kan worden bereikt. In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid zo groot zijn dat de opnamecriteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet worden gehaald en de schatting niet in de financiële overzichten kan worden opgenomen. Zelfs in deze omstandigheden kunnen er nog steeds relevante toelichtingsvereisten zijn, bijvoorbeeld om de puntschatting of het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten toe te lichten en informatie die de schattingsonzekerheid en -beperkingen beschrijft bij het opnemen van het element. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in deze omstandigheden van toepassing zijn, kunnen in meer of mindere mate worden gespecificeerd. In deze omstandigheden kunnen er dus aanvullende oordeelsvormingen nodig zijn die subjectiviteit met zich meebrengen.

Bijlage 2: Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. A146)

Communicatie met de met governance belaste personen

Aangelegenheden die de accountant kan overwegen te communiceren met de met governance belaste personen met betrekking tot de visie van de accountant over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop, zijn onder meer:

- a de wijze waarop het management transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden identificeert die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen en toelichtingen daarop;
- b risico's op een afwijking van materieel belang;
- c de relatieve materialiteit van de schattingen voor de financiële overzichten als geheel;
- d het inzicht van het management (of het gebrek daaraan) met betrekking tot de aard en omvang van, en de risico's verbonden aan, schattingen;
- e of het management de juiste specialistische vaardigheden of kennis heeft toegepast of de juiste deskundigen heeft ingeschakeld;
- f de visie van de accountant over verschillen tussen de puntschatting of interval van de accountant en de puntschatting van het management;
- g de visie van de accountant over de geschiktheid van de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen en de presentatie van schattingen in de financiële overzichten;
- h indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
- i of er een verandering ten opzichte van de vorige verslagperiode is of had moeten zijn in de methoden voor het maken van de schattingen
- j wanneer er een verandering is geweest ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de schattingsmethoden, de reden, evenals de uitkomst van schattingen in voorgaande verslagperiodes;
- k of de methoden van het management voor het maken van de schattingen, ook wanneer het management een model heeft gebruikt, geschikt zijn in de context van de waarderingsdoelstellingen, de aard, voorwaarden en omstandigheden en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- l de aard en gevolgen van significante veronderstellingen gebruikt in schattingen en de mate van subjectiviteit die betrokken is bij de ontwikkeling van de veronderstellingen;
- m of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- n indien relevant voor de geschiktheid van de significante veronderstellingen of de juiste toepassing van het van toepassing zijnde financiële verslaggevingsstelsel, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook tot uitvoer te brengen;
- o de wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of uitkomsten heeft overwogen en waarom het management ze heeft afgewezen, of hoe het management bij het maken van de schatting op andere wijze een schattingsonzekerheid heeft behandeld;
- p of de gegevens en significante veronderstellingen die door het management worden gebruikt bij het maken van de schattingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- q de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron;
- r ondervonden significante problemen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot gegevens verkregen van een externe informatiebron of waarderungen uitgevoerd door het management of een deskundige ingeschakeld door het management;
- s significante verschillen in oordeelsvormingen tussen de accountant en het management of een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot waarderungen;

- t de mogelijke effecten op de financiële overzichten van de entiteit van materiële risico's en blootstellingen die moeten worden toegelicht in de financiële overzichten, inclusief de schattingsonzekerheid met betrekking tot schattingen;
- u de redelijkheid van toelichtingen over schattingsonzekerheid in de financiële overzichten;
- v of de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van de schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

550 Verbonden partijen

Inleiding	1-8
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Aard van relaties en transacties met verbonden partijen</i>	2
<i>Verantwoordelijkheden van de accountant</i>	3-7
<i>Ingangsdatum</i>	8
Doelstelling	9
Definities	10
Vereisten	11-28
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	11-17
<i>Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen</i>	18-19
<i>Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen</i>	20-24
<i>Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen</i>	25
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	26
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	27
<i>Documentatie</i>	28
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A50
<i>Verantwoordelijkheden van de accountant</i>	A1-A3
<i>Definitie van een verbonden partij</i>	A4-A7
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	A8-A28
<i>Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen</i>	A29-A30
<i>Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen</i>	A31-A45
<i>Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen</i>	A46-A47
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A48-A49
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	A50

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen bij een controle van financiële overzichten, met name de wijze van toepassing van Standaard 315,¹ Standaard 330² en Standaard 240³ met betrekking tot risico's op een 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 in het kader van de normale bedrijfsvoering plaats. In dat geval is er mogelijk geen hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aan verbonden dan aan soortgelijke transacties met niet-verbonden partijen. Gezien de aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen deze in sommige omstandigheden echter tot hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten dan transacties met niet-verbonden partijen aanleiding geven. Zo kunnen:
 - verbonden partijen via een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren werkzaam zijn, hetgeen met een toenemende complexiteit van transacties met verbonden partijen gepaard kan gaan;
 - informatiesystemen ineffectief zijn om transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen aan te wijzen of samen te vatten;
 - transacties met verbonden partijen misschien niet onder normale marktvorwaarden worden uitgevoerd; 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 veel stelsels inzake financiële verslaggeving specifieke vereisten vast inzake administratieve verwerking en toelichting van relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard daarvan alsmede in de feitelijke of potentiële effecten op de financiële overzichten. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dergelijke vereisten omvat, is de accountant verantwoordelijk voor de uitvoering van controlewerkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen op passende wijze administratief te verwerken of toe te lichten in overeenstemming met de door dat stelsel gestelde vereisten te identificeren en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.
- 4 Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant voldoende inzicht in de relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen te verwerven om daaruit te kunnen opmaken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn, (Zie Par. A1)
 - a een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of (Zie Par. A2)
 - b niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels). (Zie Par. A3)

1 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

2 Standaard 330, *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*.

- 5 Daarnaast is inzicht in relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen van belang voor de evaluatie door de accountant overeenkomstig Standaard 240⁴ of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn omdat het plegen van fraude via verbonden partijen misschien gemakkelijker is.
- 6 Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd⁵. In de context van verbonden partijen zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:
- het management is mogelijk niet van alle relaties en transacties met verbonden partijen op de hoogte, in het bijzonder wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt;
 - relaties tussen verbonden partijen kunnen meer gelegenheid scheppen tot samenspanning, verhulling of manipulatie door het management.
- 7 Het plannen en uitvoeren van de controle met een professioneel-kritische instelling overeenkomstig Standaard 200⁶ is in deze context daarom bijzonder belangrijk, aangezien niet-toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen kunnen bestaan. De vereisten in deze Standaard zijn bestemd om de accountant te helpen de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten en controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen, op te zetten.

Ingangsdatum

- 8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

- 9 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om in staat te zijn:
 - i eventuele uit relaties en transacties met verbonden partijen voortvloeiende frauderisicofactoren te herkennen die relevant zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude; en
 - ii uit de verkregen controle-informatie op te maken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:
 - a een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
 - b niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en
 - b bovendien, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het stelsel op passende wijze in de financiële overzichten zijn aangewezen, administratief verwerkt en toegelicht.

Definities

- 10 Voor de toepassing van de Standaarden wordt verstaan onder:

4 Standaard 240, paragraaf 25.

5 Standaard 200, paragraaf A53 en A54.

6 Standaard 200, paragraaf 15.

- a *marktconforme transactie* – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden die worden overeengekomen tussen een tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper welke niet met elkaar in relatie staan, op een van elkaar onafhankelijke wijze handelen en hun eigen belang nastreven.
- b *verbonden partij* – Hetzij een partij die: (Zie Par. A4, A5, A6 en A7)
 - i een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - ii als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt:
 - a een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap over of significante invloed op de rapporterende entiteit heeft;
 - b een andere entiteit is waarover, respectievelijk waarop, de rapporterende entiteit direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap of significante invloed heeft; of
 - c een andere entiteit is die samen met de rapporterende entiteit onder gemeenschappelijke zeggenschap valt via:
 - i gemeenschappelijke eigendom met zeggenschap;
 - ii eigenaren die naaste familieleden zijn; of
 - iii gemeenschappelijke kernpersonen binnen het management.

Entiteiten die echter onder gemeenschappelijke zeggenschap van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) vallen, worden niet als verbonden beschouwd tenzij zij significante transacties aangaan of op significante wijze onderling middelen delen.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 11 In het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden die de accountant tijdens de controle⁷ op grond van de Standaarden 315 en 240 moet verrichten, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de paragrafen 12 tot 17 teneinde informatie die relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie Par. A8)

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

- 12 Bij de op grond van Standaard 315 en Standaard 240 vereiste bespreking tussen de leden van het opdrachtteam⁸ dient met name te worden overwogen of de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten die uit relaties en transacties met verbonden partijen kunnen resulteren. (Zie Par. A9 en A10)
- 13 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken:
 - a over de identiteit van verbonden partijen van de entiteit, met name of er zich veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan; (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
 - b over de aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en
 - c over de vraag of de entiteit tijdens de verslagperiode transacties met deze verbonden partijen is aangegaan en, zo ja, de aard en het doel van de transacties.
- 14 De accountant dient (bij) het management en (bij) anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken alsmede andere risico-inschattingsprocedures uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de eventuele interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgesteld om (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20):

⁷ Standaard 315, paragraaf 5 en Standaard 240, paragraaf 17.

⁸ Standaard 315, paragraaf 10 en Standaard 240, paragraaf 16.

- a relaties en transacties met verbonden partijen aan te wijzen, administratief te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- b significante transacties en afspraken met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie Par. A21)
- c significante transacties en afspraken buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.

Alert blijven op informatie over 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 welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht. (Zie Par. A22 en A23)
- De accountant dient in het bijzonder de volgende elementen te onderzoeken op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht:
- a in het kader van de controlewerkzaamheden van de accountant verkregen externe bevestigingen van banken en juridisch adviseurs;
 - b notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van de met governance belaste personen; en
 - c de overige vastleggingen of documenten die de accountant noodzakelijk acht in de omstandigheden waarin de entiteit verkeert.
- 16 Indien de accountant bij de uitvoering van op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden of andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vaststelt, dient hij bij het management inlichtingen in te winnen over: (Zie Par. A24 en A25)
- a de aard van deze transacties; en (Zie Par. A26)
 - b het feit of verbonden partijen hierbij betrokken kunnen zijn. (Zie Par. A27)

Delen van informatie inzake verbonden partijen met het opdrachtteam

- 17 De accountant dient over de verbonden partijen van de entiteit verkregen relevante informatie met de andere leden van het opdrachtteam te delen. (Zie Par. A28)

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

- 18 Bij het voldoen aan het vereiste van Standaard 315 om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten,⁹ dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Hierbij dient de accountant aangewezen significante transacties met verbonden partijen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit plaatshebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.
- 19 Indien de accountant tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden in verband met verbonden partijen frauderisicofactoren (waaronder omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) vaststelt, dient hij overeenkomstig Standaard 240 met die informatie rekening te houden bij het identificeren

⁹ Standaard 315, paragraaf 25.

en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. (Zie Par. A6, A29 en A30)

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

- 20 In het kader van het vereiste uit Standaard 330 dat de accountant op ingeschatte risico's dient in te spelen,¹⁰ zet de accountant verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen de op grond van de paragrafen 21 tot 24 vereiste werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)

Identificeren van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

- 21 Indien de accountant afspraken of informatie vaststelt die erop wijzen dat er relaties en transacties met verbonden partijen bestaan welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient hij te bepalen of de onderliggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties bevestigen.
- 22 Indien de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen vaststelt die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient de accountant:
- a onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam mee te delen; (Zie Par. A35)
 - b als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat:
 - i het management te verzoeken mededeling te doen van alle transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen met het oog op verdere evaluatie door de accountant; en
 - ii om inlichtingen te verzoeken over de reden waarom ondanks de interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit de relaties of transacties met de verbonden partij niet zijn aangewezen of toegelicht;
 - c passende gegevensgerichte controles in verband met deze nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uit te voeren; (Zie Par. A36)
 - d opnieuw het risico te overwegen dat andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, alsmede, naargelang nodig, aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren; en
 - e indien het ernaar uitziet dat het management met opzet informatie niet heeft toegelicht (hetgeen een indicatie vormt voor een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude) de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie Par. A37)

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

- 23 Voor geïdentificeerde significante transacties van verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, dient de accountant:
- a de eventuele onderliggende contracten of overeenkomsten te inspecteren, alsmede te evalueren of:

¹⁰ Standaard 330, paragraaf 5 en 6.

- i de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat deze eventueel met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn aangegaan;¹¹ (Zie Par. A38 en A39)
 - ii de voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en
 - iii de transacties op een passende wijze administratief 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 Par. A40 en A41)

Beweringen dat transacties met verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd

- 24 Indien het management in de financiële overzichten een bewering heeft opgenomen die erop neerkomt dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de bewering te verkrijgen. (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

- 25 Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 700¹² dient de accountant te evalueren: (Zie Par. A46)
- a of de geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A47)
 - b of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van zijn dat:
 - i de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
 - ii de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Schriftelijke bevestigingen

- 26 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat: (Zie Par. A48 en A49)
- a zij de identiteit van de verbonden partijen alsmede alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij kennis hebben, de accountant ter kennis hebben gebracht; en
 - b zij die relaties en transacties op passende wijze administratief hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de uit hoofde van het stelsel gestelde vereisten.

Communicatie met de met governance belaste personen

- 27 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit¹³ dient de accountant aan de met governance belaste personen significante aangelegenheden mee te delen die tijdens de controle met betrekking tot de verbonden partijen van de entiteit aan de orde komen. (Zie Par. A50)

¹¹ Standaard 240, paragraaf 33(c)

¹² Standaard 700, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14 en 15.

¹³ Standaard 260, paragraaf 13.

Documentatie

- 28 De accountant dient de namen van de geïdentificeerde verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen¹⁴.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden van de accountant

Stelsels inzake financiële verslaggeving die minimale vereisten inzake verbonden partijen stellen
(Zie Par. 4)

- A1 Een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving waarin minimale vereisten inzake verbonden partijen worden gesteld, is een stelsel dat een definitie van verbonden partij omvat die echter een substantieel beperktere strekking heeft dan de definitie in paragraaf 10(b)(ii) van deze Standaard, zodat een in dat stelsel gesteld vereiste om relaties en transacties met verbonden partijen toe te lichten op een substantieel kleiner aantal relaties en transacties met verbonden partijen van toepassing is.

Getrouw-beeld-stelsels

(Zie Par. 4(a))

- A2 In de context van een getrouw-beeld-stelsel¹⁵ kunnen relaties en transacties met verbonden partijen, met name indien de economische realiteit van die relaties en transacties niet op passende wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, er de oorzaak van zijn dat de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen. Dit is mogelijk het geval indien de verkoop van een onroerend goed door de entiteit aan een zeggenschap uitoefenende aandeelhouder voor een prijs boven of onder de reële marktwaarde administratief als een winst- of verliestransactie voor de entiteit is verwerkt, terwijl deze een kapitaalstorting of kapitaaluitkering of de betaling van een dividend kan uitmaken.

Compliance-stelsels

(Zie Par. 4(b))

- A3 In de context van een compliance-stelsel hangt het feit of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van kunnen zijn dat de financiële overzichten misleidend zijn zoals behandeld in Standaard 700 af van de bijzondere omstandigheden van de opdracht. Zo is het mogelijk, ook al is het niet toelichten van transacties met verbonden partijen in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dat financiële overzichten misleidend zijn indien de entiteit een zeer substantieel deel van haar inkomsten aan transacties met verbonden partijen ontleent en dit niet toelicht. Een accountant zal in overeenstemming met een compliance-stelsel opgestelde en gepresenteerde financiële overzichten zelden als misleidend beschouwen indien hij overeenkomstig Standaard 210¹⁶ heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.¹⁷

Definitie van een verbonden partij

(Zie Par. 10(b))

- A4 In veel stelsels inzake financiële verslaggeving worden de begrippen zeggenschap en significante invloed behandeld. Hoewel daarbij de formuleringen kunnen verschillen, is de strekking meestal dat:

¹⁴ Standaard 230, de paragrafen 8 tot 11 en paragraaf A6.

¹⁵ Standaard 200, paragraaf 13(a), definieert de betekenis van getrouw-beeld-stelsels en van compliance-stelsels.

¹⁶ Standaard 210, paragraaf 6(a).

¹⁷ Standaard 700, paragraaf A17.

- a zeggenschap de bevoegdheid is om het financiële en operationele beleid van een entiteit zodanig te sturen dat voordeel aan haar activiteiten wordt ontleend; en
- b significante invloed (die kan worden verkregen door aandelenbezit, via een statuut of een overeenkomst) de bevoegdheid is om aan de financiële en operationele beleidsvorming van een entiteit deel te nemen, maar geen zeggenschap over dit beleid inhoudt.

A5 Het bestaan van de volgende relaties kan op de aanwezigheid van zeggenschap of significante invloed wijzen:

- a directe of indirecte participaties in eigen vermogen of andere financiële belangen van de entiteit;
- b participaties van de entiteit in direct of indirect eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in andere entiteiten;
- c deel uitmaken van de met governance belaste personen of van de kernpersonen binnen het management (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 een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c);
- e een significante zakelijke relatie hebben met een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c).

Verbonden partijen met dominante invloed

A6 Verbonden partijen kunnen, op grond van hun mogelijkheid om zeggenschap of significante invloed uit te oefenen, in een positie verkeren om dominante invloed over de entiteit en haar management uit te oefenen. Het is relevant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude dergelijk gedrag te overwegen, zoals nader wordt uitgelegd in de paragrafen A29 en A30.

Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten als verbonden partij

A7 In bepaalde omstandigheden kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit¹⁸ een verbonden partij van de entiteit zijn omdat de entiteit er de facto zeggenschap over kan hebben, zelfs wanneer de entiteit weinig of geen eigen vermogen van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit bezit.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 11)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A8 De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector betreffende relaties en transacties met verbonden partijen kunnen worden beïnvloed door het controlemandaat of door de aan entiteiten in de publieke sector opgelegde verplichtingen die uit wet-, regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften voortvloeien. Dientengevolge is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector niet beperkt zijn tot het aanpakken van de risico's op een afwijking van materieel belang die met relaties en transacties met verbonden partijen verband houden, maar ook een bredere verantwoordelijkheid inhouden voor het aanpakken van de risico's op niet-naleving van voor instanties in de publieke sector geldende wet- en regelgeving en andere van kracht zijnde voorschriften waarin specifieke vereisten voor het uitvoeren van activiteiten met verbonden partijen zijn opgenomen. Verder is het mogelijk dat de accountant in de publieke sector vereisten inzake fi-

18 Standaard 315, de paragrafen A34 en A35, verschaffen leidraden betreffende de aard van een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit.

nanciële verslaggeving in de publieke sector met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen in aanmerking moet nemen die van vereisten in de private sector kunnen verschillen.

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam

(Zie Par. 12)

- A9 Onder meer de volgende aangelegenheden kunnen bij de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam worden behandeld:
- de aard en omvang van de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit (aan de hand van bijvoorbeeld de na iedere controle bijgewerkte vastlegging door de accountant van aangewezen verbonden partijen);
 - beklemtoning van het belang van een blijvende professioneel-kritische instelling gedurende de controle in verband met potentiële afwijkingen van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
 - de omstandigheden of situatie waarin de entiteit verkeert die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet heeft aangewezen of de accountant ter kennis heeft gebracht (bijvoorbeeld een complexe organisatorische structuur, het gebruik van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten voor transacties buiten de balans of een niet adequaat 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 de met governance belaste personen hechten aan het aanwijzen, op passende wijze administratief verwerken en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat) en het daaraan gerelateerde risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.
- A10 Daarnaast kan bij de bespreking in de context van fraude met name worden overwogen hoe verbonden partijen bij fraude betrokken zouden kunnen zijn, bijvoorbeeld:
- hoe voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten waarover het management zeggenschap heeft, gebruikt zouden kunnen worden om winstmanipulatie te faciliteren;
 - hoe transacties tussen de entiteit en een bekende zakenpartner van een kernlid van het management geregeld zouden kunnen worden om oneigenlijke toe-eigening van de activa van de entiteit te faciliteren.

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit

(Zie Par. 13(a))

- A11 Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, is informatie in verband met de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk gemakkelijk beschikbaar voor het management, omdat de relaties en transacties met verbonden partijen door de informatiesystemen van de entiteit moeten worden vastgelegd, administratief verwerkt en samengevat wil de entiteit aan de door het stelsel gestelde vereisten inzake administratieve verwerking en toelichting kunnen voldoen. Het management is daardoor waarschijnlijk in het bezit van een volledige lijst van verbonden partijen en wijzigingen daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Bij doorlopende opdrachten kan door het verzoeken om inlichtingen de door het management verstrekte informatie met de vastlegging door de accountant van tijdens eerdere controles aangewezen verbonden partijen worden vergeleken.

A12 Als het stelsel echter geen vereisten inzake verbonden partijen omvat, is het mogelijk dat de entiteit niet over dergelijke informatiesystemen beschikt. In die omstandigheden is het mogelijk dat het management geen kennis heeft van alle bestaande verbonden partijen. Het vereiste om inlichtingen in te winnen als bedoeld in paragraaf 13 blijft echter van kracht omdat het management kennis kan hebben van partijen die voldoen aan de definitie van verbonden partijen in deze Standaard. In dat geval maakt het door de accountant verzoeken om inlichtingen betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk deel uit van de overeenkomstig Standaard 315 uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden van de accountant om informatie te verkrijgen betreffende de organisatiestructuur, eigendom, governance en bedrijfsmodel van de entiteit.

In het specifieke geval van gemeenschappelijke zeggenschapsverhoudingen zal het verzoeken om inlichtingen door de accountant waarschijnlijk effectiever zijn wanneer dit zich toespitst op de vraag of de partijen waarmee de entiteit significante transacties aangaat of in significante mate middelen deelt, verbonden partijen zijn, aangezien het management waarschijnlijk beter van die verhoudingen op de hoogte is wanneer zij van economisch belang zijn voor de entiteit.

A13 In de context van een groepscontrole is op grond van Standaard 600 vereist dat de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen verzoekt om tijdig te communiceren over relaties met verbonden partijen die niet eerder zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of de groepsaccountant.¹⁹ Dergelijke informatie vormt een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de groepsaccountant bij het management betreffende de identiteit van de verbonden partijen.

A14 De accountant kan ook bepaalde informatie verkrijgen betreffende 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 inzake relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 14)

A15 Anderen binnen de entiteit worden geacht waarschijnlijk kennis te hebben van de relaties en transacties met verbonden partijen en van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake die relaties en transacties. Dit kunnen, voor zover zij geen deel uitmaken van het management, onder meer zijn:

- de met governance belaste personen;
- personeel in een positie om transacties te initiëren, te verwerken of vast te leggen die zowel significant zijn als buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, alsmede diegenen die toezicht op dergelijke personeelsleden uitoefenen of hen monitoren;
- de interne auditfunctie;
- interne juridisch adviseurs; en
- het hoofd Ethische aangelegenheden of een equivalent persoon.

A16 Bij de uitvoering van de controle wordt ervan uitgegaan dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen 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, waaronder, indien relevant, de getrouwe weergave daarvan, alsmede voor een interne beheersing die door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk wordt geacht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten, mogelijk te maken²⁰. Dienovereenkomstig moet, als het stelsel vereisten inzake verbonden partijen omvat, het management bij het opstellen van de financiële overzichten onder toezicht van de met

¹⁹ Standaard 600, paragraaf 32(b).

²⁰ Standaard 200, paragraaf A4.

governance belaste personen adequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen opzetten, implementeren en onderhouden, zodat deze worden aangewezen en op passende wijze administratief worden verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het stelsel. In hun toezichthoudende rol monitoren de met governance belaste personen hoe het management zich van zijn verantwoordelijkheid voor die interne beheersingsmaatregelen kwijt. Ongeacht eventuele op grond van het stelsel gestelde vereisten inzake verbonden partijen kunnen de met governance belaste personen in hun toezichthoudende rol informatie bij het management inwinnen om inzicht te verwerven in de aard en zakelijke beweegredenen voor de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit.

- A17 Bij het voldoen aan het vereiste in Standaard 315 om inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving²¹ kan de accountant kenmerken van de interne beheersingsomgeving in acht nemen die relevant zijn voor het beperken van de risico's op een afwijking van materieel belang welke verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, zoals:
- interne ethische codes, die op passende wijze zijn meegedeeld aan het personeel van de entiteit en die op passende wijze worden gehandhaafd, waarin de omstandigheden worden geregeld waarin de entiteit specifieke soorten van transacties met verbonden partijen kan aangaan;
 - beleidslijnen en procedures voor openlijke en tijdige toelichting van de belangen die het management en de met governance belaste personen bij transacties met verbonden partijen hebben;
 - de toewijzing van verantwoordelijkheden binnen de entiteit voor het aanwijzen, vastleggen en samenvatten, alsmede het toelichten van transacties met verbonden partijen;
 - tijdige toelichting en bespreking tussen het management en de met governance belaste personen inzake significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, met inbegrip van de vraag of de met governance belaste personen de zakelijke beweegredenen voor die transacties op passende wijze kritisch hebben gezien (bijvoorbeeld door advies bij externe professionele adviseurs in te winnen);
 - duidelijke leidraden voor de goedkeuring van transacties met verbonden partijen waarmee feitelijke of ogenschijnlijk tegenstrijdige belangen gemoeid zijn, zoals goedkeuring door een subcommissie van de met governance belaste personen waarin personen die onafhankelijk zijn van het management zitting hebben;
 - periodieke beoordelingen door de interne auditfunctie, indien van toepassing;
 - voorzorgsmaatregelen genomen door het management om kwesties inzake toelichting van 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, indien van toepassing.
- A18 Interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen kunnen binnen sommige entiteiten tekortschieten of ontbreken om een aantal redenen, zoals:
- het geringe belang dat het management hecht aan het aanwijzen en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen;
 - het gebrek aan passend toezicht door de met governance belaste personen;
 - een opzettelijke veronachtzaming van die interne beheersingsmaatregelen, omdat bij het toelichten van verbonden partijen informatie onthuld kan worden 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 vereisten inzake verbonden partijen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de afwezigheid van toelichtingsvereisten krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als dergelijke interne beheersingsmaatregelen ineffectief of niet bestaand zijn, is de accountant mogelijk niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over relaties en trans-

²¹ Standaard 315, paragraaf 14.

acties met verbonden partijen. Indien dit het geval is, dient de accountant, overeenkomstig Standaard 705,²² te overwegen wat de implicaties zijn voor de controle, waaronder het oordeel in de controleverklaring.

A19 Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die anders effectief lijken te werken²³. Het risico op doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management is groter indien het management relaties heeft waarmee zeggenschap over of significante invloed op partijen waarmee de entiteit zaken doet, gepaard gaat, omdat deze relaties het management mogelijk sterker stimuleren en meer gelegenheid bieden om fraude te plegen. Financiële belangen van het management in bepaalde verbonden partijen kunnen bijvoorbeeld het management stimuleren interne beheersingsmaatregelen te doorbreken door (a) de entiteit tegen haar belangen in ertoe te brengen transacties af te sluiten die voor deze partijen voordelig zijn, of (b) met die partijen samen te spannen dan wel hun acties te beheersen. Voorbeelden van mogelijke fraude zijn onder meer:

- het creëren van fictieve transactievoorwaarden met verbonden partijen, opgezet om de zakelijke beweegredenen achter deze transacties verkeerd voor te stellen;
- 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 aangaan van complexe transacties met verbonden partijen, zoals voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten, die zijn gestructureerd om de financiële positie of de financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20 Interne beheersingsmaatregelen 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 beperken of deze risico's vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de accountant in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichthoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties en afspraken

(Zie Par. 14(b))

A21 Autorisatie houdt in dat een partij of partijen met de passende bevoegdheid (het management, de met governance belaste personen of de aandeelhouders van de entiteit) de entiteit toestemming verlenen om bepaalde transacties aan te gaan in overeenstemming met vooraf vastgestelde criteria, ongeacht of hierbij beoordelingen worden gemaakt. Goedkeuring houdt in dat deze partijen de transacties aangaan die de entiteit is aangegaan waarbij aan de criteria is voldaan op basis waarvan autorisatie was verleend. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen die de entiteit kan hebben vastgesteld om significante transacties en afspraken met verbonden partijen of significante transacties en afspraken buiten het kader van de normale bedrijfsvoering te autoriseren en goed te keuren, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen in het kader van monitoring om die transacties en afspraken voor autorisatie en goedkeuring vast te stellen;
- goedkeuring van de voorwaarden van de transacties en afspraken door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders.

²² Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

²³ Standaard 240, paragraaf 32 en A4.

Handhaven van alertheid op informatie over verbonden partijen tijdens het beoordelen van vastleggingen of documenten

Vastleggingen of documenten die de accountant kan onderzoeken

(Zie Par. 15)

A22 Tijdens de controle kan de accountant vastleggingen of documenten onderzoeken die informatie kunnen bevatten over relaties en transacties met verbonden partijen, bijvoorbeeld:

- door de accountant verkregen externe bevestigingen van derde partijen (naast die van banken en van juridisch adviseurs);
- de aangifte van belastingen over de winst door de entiteit;
- door de entiteit aan regelgevende of toezichthoudende instanties verstrekte informatie;
- aandeelhoudersregisters om de belangrijkste aandeelhouders van de entiteit aan te wijzen;
- overzichten van tegenstrijdige belangen van het management en de met governance belaste personen;
- vastleggingen van beleggingen en pensioenregelingen van de entiteit;
- contracten en overeenkomsten met kernpersonen binnen het management of met de met governance belaste personen;
- significante contracten en overeenkomsten buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- specifieke facturen en correspondentie van de professionele adviseurs van de entiteit;
- door de entiteit verkregen levensverzekeringspolissen;
- significante contracten waarover door de entiteit tijdens de verslagperiode opnieuw is onderhandeld;
- rapportages van de interne auditfunctie;
- documenten die betrekking hebben op deponeringen van de entiteit bij een effectentoezichthouder (bijvoorbeeld prospectussen).

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen.

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 15)

A23 Een regeling houdt een formele of informele overeenkomst tussen de entiteit en een of meerdere andere partijen in voor doeleinden als:

- het opzetten van een zakenrelatie door middel van passende vehikels of structuren;
- de uitvoering van bepaalde soorten transacties onder specifieke voorwaarden;
- het verlenen van vooraf bepaalde diensten of financiële ondersteuning.

Voorbeelden van afspraken die erop kunnen wijzen dat relaties en transacties met verbonden partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de accountant zijn toegelicht, zijn onder meer:

- participaties in maatschappen zonder rechtspersoonlijkheid met andere partijen;
- overeenkomsten voor het verlenen van diensten aan bepaalde partijen onder voorwaarden die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
- relaties uit hoofde van verstrekte of ontvangen borgstellingen.

Aanwijzen van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering

(Zie Par. 16)

- A24 Door het verkrijgen van verdere informatie over significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant evalueren of eventuele frauderisicofactoren aanwezig zijn en, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, de risico's op een afwijking van materieel belang identificeren.
- A25 Voorbeelden van transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit zijn:
- complexe eigen-vermogen-transacties, zoals reorganisaties of acquisities;
 - transacties met offshore entiteiten in rechtsgebieden met een zwak ontwikkeld vennootschapsrecht;
 - het leasen van panden of het verlenen van managementdiensten door de entiteit aan een andere partij zonder levering van een tegenprestatie;
 - verkooptransacties met ongebruikelijk grote kortingen of retouren;
 - transacties met circulaire afspraken, bijvoorbeeld verkopen met terugkoopverplichting;
 - transacties op grond van contracten waarvan de voorwaarden voor afloop worden gewijzigd.

Inzicht verwerven in de aard van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering

(Zie Par. 16(a))

- A26 Het verzoeken om inlichtingen over de aard van de significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit houdt in dat inzicht wordt verworven in de zakelijke beweegredenen voor de transacties en de voorwaarden waaronder deze zijn aangegaan.

Verzoeken om inlichtingen of verbonden partijen bij een transactie betrokken kunnen zijn

(Zie Par. 16(b))

- A27 Een verbonden partij zou bij een significante transactie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit niet alleen door directe beïnvloeding van de transactie als partij bij de transactie, maar ook door indirecte beïnvloeding van de transactie via een tussenpersoon betrokken kunnen zijn. Die beïnvloeding kan een indicatie zijn voor de aanwezigheid van een frauderisicofactor.

Delen van informatie over verbonden partijen met het opdrachtteam

(Zie Par. 17)

- A28 Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden is 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 kunnen worden vastgesteld als significante risico's, in het bijzonder transacties waarbij het management of de met governance belaste personen financieel betrokken zijn.

Identificeren en inschatting van de risico's op 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 Par. 19)

A29 Het domineren van het management zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen door één persoon of een kleine groep personen is een frauderisicofactor²⁴. Indicatoren dat door een verbonden partij dominante invloed wordt uitgeoefend, zijn onder meer dat:

- de verbonden partij zijn veto heeft uitgesproken over door het management of de met governance belaste personen genomen significante zakelijke beslissingen;
- significante transacties aan de verbonden partij ter definitieve goedkeuring worden voorgelegd;
- door het management en de met governance belaste personen weinig wordt overlegd over zakelijke voorstellen waartoe de verbonden partij het initiatief heeft genomen;
- transacties waarbij de verbonden partij (of een naast familielid van de verbonden partij) betrokken is, worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.

Van dominante invloed kan in bepaalde gevallen ook sprake zijn indien de verbonden partij een hoofdrol heeft gespeeld bij het oprichten van de entiteit en blijft spelen bij het leiden 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 op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. Dit zijn enkele voorbeelden:

- een ongebruikelijk groot verloop onder het senior management of de juridisch adviseurs kan wijzen op onethische of frauduleuze zakelijke praktijken die de belangen van de verbonden partij dienen;
- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen voor significante transacties waarvoor geen duidelijke zakelijke beweegreden lijkt te bestaan, kan erop wijzen dat de verbonden partij voor frauduleuze doeleinden een belang in die transacties kan hebben door middel van zeggenschap over die tussenpersonen;
- controle-informatie over bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van verbonden partijen met betrekking tot de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen kan op mogelijke frauduleuze financiële verslaggeving wijzen.

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 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 op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, hangen af van de aard van die risico's en de omstandigheden waarin de entiteit verkeert²⁵.

A32 De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles uitvoeren wanneer de accountant een risico als significant heeft ingeschat dat het management bepaalde transacties met verbonden partijen (die het gevolg is van fraude of van fouten) niet op passende wijze in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief heeft verwerkt of toegelicht:

- bevestigen of bespreken van bepaalde aspecten van de transacties met tussenpersonen zoals banken, advocatenkantoren, borgen of agenten, als dit praktisch uitvoerbaar is en niet verboden is op grond van wet- of regelgeving of van ethische voorschriften;
- bevestigen van de doelen, specifieke voorwaarden of bedragen van de transacties met de verbonden partijen (deze controlemaatregel kan minder effectief zijn als de accountant van oordeel

²⁴ Standaard 240, Bijlage 1.

²⁵ Standaard 330 verschaft nadere leidraden betreffende het overwegen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. Standaard 240 omvat vereisten en leidraden betreffende het passend inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude.

is dat de entiteit de verbonden partijen bij het beantwoorden van de vragen van de accountant waarschijnlijk beïnvloedt);

- indien dit van toepassing is, 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 administratieve vastleggingen van de verbonden partijen.

A33 Indien de accountant een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude wegens de aanwezigheid van een verbonden partij met dominante invloed als significant heeft ingeschat, kan de accountant, in aanvulling op de algemene vereisten van Standaard 240, onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren om inzicht te verwerven in de zakelijke relaties welke die verbonden partij met de entiteit direct of indirect kan hebben aangegaan en om te bepalen of verdere passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd dienen te worden:

- verzoeken om inlichtingen bij en houden van besprekingen met het management en de met governance belaste personen;
- verzoeken om inlichtingen bij de verbonden partij;
- onderzoek van significante contracten met de verbonden partij;
- passend achtergrondonderzoek, met name via het internet of specifieke externe databanken met zakelijke informatie;
- beoordelen van klokkenluidersverslagen als 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 voorkomen dat uit gegevensgerichte controles alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen is. Als er bijvoorbeeld veel intragroeptransacties tussen de entiteit en haar onderdelen hebben plaatsgevonden en een significante hoeveelheid informatie betreffende deze transacties in een geïntegreerd systeem is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of op elektronische wijze gerapporteerd, kan de accountant besluiten dat het niet mogelijk is doeltreffende gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten die op zich voldoende zijn om de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met deze transacties tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In dat geval wordt van de accountant vereist dat hij, met het oog op de naleving van het vereiste van Standaard 330 om voldoende en geschikte controle-informatie inzake de werking van interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,²⁶ de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

Aanwijzen van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

Mededeling van informatie over nieuw aangewezen verbonden partijen aan het opdrachtteam

(Zie Par. 22(a))

A35 Het spoedig meedelen van het bestaan van nieuw aangewezen verbonden partijen aan de andere leden van het opdrachtteam helpt hen na te gaan of deze informatie de resultaten van en conclusies uit reeds uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden beïnvloedt en of de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw moeten worden ingeschat.

²⁶ Standaard 330, paragraaf 8(b).

Gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 22(c))

A36 De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uitvoeren:

- verzoeken om inlichtingen omtrent de aard van de relaties van de entiteit met de nieuw aangewezen verbonden partijen, waaronder (indien passend en op grond van wet-, regelgeving of ethische voorschriften niet verboden) het verzoeken om inlichtingen bij partijen buiten de entiteit die verondersteld worden significante kennis te hebben van de entiteit en haar activiteiten, zoals juridisch adviseurs, belangrijke agenten, belangrijke vertegenwoordigers, consultants, borgen of andere naaste zakenpartners;
- analyseren van de administratieve vastleggingen op transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen. Die analyse kan vergemakkelijkt worden door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen;
- verifiëren van de voorwaarden van de nieuw aangewezen transacties met verbonden partijen en het evalueren of de transacties op passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opzettelijke niet-toelichting door het management

(Zie Par. 22(e))

A37 De vereisten en leidraden in Standaard 240 betreffende de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten zijn relevant als het management opzettelijk lijkt te hebben nagelaten aan de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen toe te lichten. De accountant kan ook overwegen of het nodig is of de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op het verzoeken om inlichtingen door de accountant en de bevestigingen van het management aan de accountant opnieuw te evalueren.

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

Evalueren van de zakelijke beweegredenen voor significante transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 23)

A38 Bij het evalueren van de zakelijke beweegredenen voor een significante transactie met een verbonden partij buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant overwegen:

- of:
 - de transactie overmatig complex is (bijvoorbeeld of er meerdere verbonden partijen binnen een groep bij betrokken zijn);
 - bij de transactie ongebruikelijke handelsvoorwaarden gelden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
 - er een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden van de transactie;
 - bij de transactie niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn;
 - de transactie op een ongebruikelijke manier is verwerkt.
- of het management de aard en de administratieve verwerking van die transactie met de met governance belaste personen heeft besproken;

- of het management meer de nadruk legt op een bepaalde verwerkingsswijze in plaats van passen-de aandacht te besteden aan de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie.

Indien de toelichting van het management materieel inconsistent is met de voorwaarden van de transactie met de verbonden partij, wordt van de accountant vereist dat hij, overeenkomstig Stan-daard 500²⁷, overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere signifi-cante aangelegenheden betrouwbaar zijn.

- A39 De accountant kan ook trachten de zakelijke beweegredenen achter een dergelijke transactie te be-grijpen vanuit het perspectief van de verbonden partij, aangezien dit de accountant kan helpen meer inzicht te verwerven in de economische realiteit achter de transactie en de reden waarom deze is uit-gevoerd. Een zakelijke beweegreden die vanuit het perspectief van de verbonden partij inconsistent met de aard van haar activiteiten lijkt, kan een frauderisicofactor vormen.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 23(b))

- A40 Autorisatie en goedkeuring door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, kunnen controle-informatie opleveren over het feit dat de transacties op de passende niveaus binnen de entiteit naar behoren zijn overwo-gen en dat de desbetreffende voorwaarden op passende wijze in de financiële overzichten zijn weer-spiegeld. Wanneer dergelijke transacties niet zijn geautoriseerd en goedgekeurd en het management of de met governance belaste personen daar geen redelijke argumenten voor blijken te kunnen aan-voeren, kan dit een indicatie zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fouten of fraude. In dat geval kan de accountant het nodig achten alert te zijn op andere dergelijke transacties. Wel is het feit dat transacties zijn geautoriseerd en goedgekeurd mogelijk niet voldoende om er een conclusie aan te verbinden met betrekking tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude, omdat autorisatie en goedkeuring ineffectief kunnen zijn indien verbonden partijen hebben samengespannen of indien de entiteit aan de dominante invloed van een verbonden partij blootstaat.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A41 Een kleinere entiteit beschikt mogelijk niet over dezelfde, met de verschillende bevoegdheids- en goedkeuringsniveaus samenhangende, interne beheersingsmaatregelen als een grotere entiteit. De accountant kan bij de controle van een kleinere entiteit voor het verkrijgen van controle-informatie betreffende de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, dan ook in mindere mate op autorisatie en goedkeuring terugvallen. In plaats daarvan kan de accountant het uitvoeren van andere controle-werkzaamheden in overweging nemen zoals onderzoek van relevante documenten, bevestiging van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen of waarneming van betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

Beweringen dat transacties met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd

(Zie Par. 24)

- A42 Hoewel controle-informatie om de prijs van een transactie met een verbonden partij en die van een vergelijkbare marktconforme transactie te vergelijken wellicht gemakkelijk beschikbaar is, is het voor de accountant in de praktijk vaak moeilijk om voldoende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de transactie met de verbonden partij en de marktconforme transactie in alle opzichten equivalent zijn. Hoewel de accountant mogelijk in staat is te laten bevestigen dat een transactie met een verbon-den partij tegen een marktprijs is uitgevoerd, kan het bijvoorbeeld praktisch onuitvoerbaar zijn te laten

²⁷ Standaard 500, paragraaf 11.

bevestigen of andere voorwaarden van de transactie (zoals kredietvoorwaarden, voorwaardelijke gebeurtenissen en specifieke lasten) normale marktvoorwaarden tussen onafhankelijke partijen zijn. Het risico bestaat derhalve dat de bewering van het management dat een transactie met een verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, een afwijking van materieel belang inhoudt.

A43 Bij het opstellen van de financiële overzichten dient het management een bewering dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, te staven. Daartoe kan het management onder meer:

- de voorwaarden van de transactie met een verbonden partij met die van een identieke of gelijksoortige transactie met een of meer niet-verbonden partijen vergelijken;
- een externe deskundige inschakelen om een marktwaarde te bepalen en de marktvoorwaarden voor de transactie te bevestigen;
- de voorwaarden van de transactie met bekende marktvoorwaarden voor globaal vergelijkbare transacties in een open markt vergelijken.

A44 Bij het evalueren van de argumenten van het management voor deze bewering kan onder meer:

- overwogen worden of het management op een geschikte manier te werk is gegaan om de bewering te staven;
- de bron van de interne of externe gegevens die de bewering staven, geverifieerd worden en kunnen de gegevens op nauwkeurigheid, volledigheid en relevantie worden getoetst;
- de redelijkheid van significante veronderstellingen waarop de bewering is gebaseerd, worden geëvalueerd.

A45 Op grond van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving moeten transacties met verbonden partijen die niet op dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd, worden toegelicht. Indien het management een transactie met een verbonden partij niet in de financiële overzichten heeft toegelicht, kan dit dan ook als een impliciete bewering gelden dat de transactie onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd.

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

Overwegingen van materialiteit bij het evalueren van afwijkingen

(Zie Par. 25)

A46 Volgens Standaard 450 wordt van de accountant vereist dat hij bij de evaluatie of een afwijking al dan niet van materieel belang is zowel de omvang en de aard van een afwijking als de bijzondere omstandigheden waarin deze optreedt, overweegt²⁸. De significantie van de transactie voor gebruikers van het financiële overzicht kan niet alleen van het vastgelegde bedrag van de transactie, maar ook van bepaalde andere relevante factoren, zoals de aard van de relatie met de verbonden partij, afhankelijk zijn.

Evaluatie van toelichtingen van verbonden partijen

(Zie Par. 25(a))

A47 Bij het evalueren van toelichtingen van verbonden partijen in de context van de krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende toelichtingsvereisten dient te worden overwogen of de feiten en omstandigheden van de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit op een passende wijze zijn samengevat en gepresenteerd zodat de toelichtingen begrijpelijk zijn. Toelichtingen van transacties met verbonden partijen kunnen onbegrijpelijk zijn indien:

28 Standaard 450, paragraaf 11(a). Paragraaf A21 van Standaard 450 verschaft leidraden betreffende de omstandigheden die de evaluatie van een afwijking kunnen beïnvloeden.

- a de zakelijke beweegredenen 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 deze te begrijpen niet op een passende wijze zijn toegelicht.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 26)

A48 In onder meer de volgende omstandigheden kan het passend zijn schriftelijke bevestigingen van de met governance belaste personen te verkrijgen:

- wanneer zij 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;
- wanneer zij aan de accountant specifieke mondelinge bevestigingen over details van bepaalde transacties met verbonden partijen hebben gegeven;
- wanneer zij financiële of andere belangen in de verbonden partijen of in de transacties met de verbonden partijen hebben.

A49 De accountant kan ook besluiten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen betreffende specifieke beweringen die het management kan hebben geuit, zoals een bevestiging dat specifieke transacties met verbonden partijen geen geheime nevenovereenkomsten omvatten.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 27)

A50 Door significante tijdens de controle²⁹ in verband met verbonden partijen van de entiteit aan de orde komende aangelegenheden mee te delen, helpt de accountant bij de met governance belaste personen gemeenschappelijk begrip tot stand te brengen over de aard en oplossing van deze aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden inzake verbonden partijen zijn onder meer:

- (al dan niet opzettelijke) ontbrekende toelichting door het management aan de accountant van verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen, die de met governance belaste personen op relaties en transacties met verbonden partijen kunnen attenderen waarvan zij voorheen mogelijk geen kennis hadden;
- het aanwijzen van significante, niet op passende wijze geautoriseerde en goedgekeurde transacties met verbonden partijen die fraude kunnen doen vermoeden;
- een meningsverschil met het management betreffende het administratief verwerken en toelichten van significante 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 om partij aan te wijzen die in laatste instantie zeggenschap over de entiteit heeft.

²⁹ Standaard 230, paragraaf A8, verschaft nadere leidraden betreffende de aard van significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen.

560 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

Inleiding	1-3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	2
<i>Ingangsdatum</i>	3
Doelstelling	4
Definities	5
Vereisten	6-17
<i>Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring</i>	6-9
<i>Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd</i>	10-13
<i>Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten</i>	14-17
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A20
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Definities</i>	A2-A5
<i>Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring</i>	A6-A10
<i>Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd</i>	A11-A17
<i>Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten</i>	A18-A20

Inleiding

Toepassingsgebied 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. Deze Standaard behandelt niet aangelegenheden met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de accountant voor andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring, die behandeld wordt in Standaard 720¹. Echter, dergelijke andere informatie kan een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode aan het licht brengen die binnen het toepassingsgebied van deze Standaard valt. (Zie Par. 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 verslagperiode². Veel stelsels inzake financiële verslaggeving verwijzen specifiek naar dergelijke gebeurtenissen. Die stelsels inzake financiële verslaggeving onderscheiden gewoonlijk twee soorten van gebeurtenissen:
 - a gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die bestonden op de datum van de financiële overzichten; en
 - b gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de financiële overzichten.

In Standaard 700 wordt uiteengezet dat de datum van de controleverklaring de lezer informeert dat de accountant heeft overwogen wat het effect is van gebeurtenissen en transacties waarvan hij zich bewust wordt en die zich tot aan die datum hebben voorgedaan³.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 4 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - 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 weerspiegeld, 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 hadden kunnen leiden.

1 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

2 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 waarop de financiële overzichten worden geautoriseerd voor publicatie.

3 Standaard 700, paragraaf A66.

Definities

- 5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *datum van de financiële overzichten* – De einddatum van de laatste verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.
 - b *goedkeuringsdatum van de financiële overzichten* – De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen. (Zie Par. A2)
 - c *datum van de controleverklaring* – De datum waarop de accountant de verklaring bij de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700. (Zie Par. 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 Par. A4 en 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 om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring voordoen en een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn geïdentificeerd. Van de accountant wordt echter niet verwacht dat hij aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert inzake aangelegenheden waarvoor eerder toegepaste controlewerkzaamheden bevredigende conclusies hebben opgeleverd. (Zie Par. A6)
- 7 De accountant dient de op grond van paragraaf 6 vereiste werkzaamheden uit te voeren zodanig dat zij betrekking hebben op de periode vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring of een periode die daarmee zoveel mogelijk samenvalt als vanuit praktisch oogpunt uitvoerbaar is. De accountant dient rekening te houden met zijn risico-inschatting bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te omvatten: (Zie Par. A7 en A8)
- a het verwerven van inzicht in de procedures die het management heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden geïdentificeerd;
 - b het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen omtrent de vraag of zich na de einddatum van de verslagperiode gebeurtenissen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten; (Zie Par. A9)
 - c het lezen van eventuele notulen van na de datum van de financiële overzichten gehouden vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en de met governance belaste personen en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die in dergelijke vergaderingen zijn besproken en waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn; (Zie Par. A10)
 - d het lezen van de eventuele meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode.
- 8 Indien de accountant, als gevolg van de controlewerkzaamheden die op grond van de paragrafen 6 en 7 vereist zijn, gebeurtenissen identificeert die aanpassing van of toelichting in de financiële over-

zichten noodzakelijk maken, dient de accountant te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weerspiegeld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Schriftelijke bevestigingen

- 9 De accountant dient het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verzoeken overeenkomstig Standaard 580⁴ een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat alle gebeurtenissen die zich na de datum van de financiële overzichten hebben voorgedaan en 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 worden gepubliceerd

- 10 De accountant is niet verplicht na de datum van de controleverklaring controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële overzichten uit te voeren. 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 dat, mocht het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend zijn geweest, tot een wijziging door de accountant van de controleverklaring had kunnen leiden, dient de accountant: (Zie Par. A11 en A12)
- a de aangelegenheid te bespreken met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen;
 - b te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en zo ja;
 - c inlichtingen in te winnen over de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te behandelen.
- 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 als bedoeld in paragraaf 12 van toepassing zijn:
 - i de controlewerkzaamheden als bedoeld in de paragrafen 6 en 7 uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring; en
 - ii een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken. De nieuwe controleverklaring dient niet eerder gedateerd zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten.
- 12 Als 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 tot die wijziging leidt (leiden) en het degenen die verantwoordelijk zijn voor de goedkeuring van de financiële overzichten niet verbiedt hun goedkeuring tot die ene wijziging te beperken, is het de accountant toegestaan de op grond van paragraaf 11(b)(i) vereiste controlewerkzaamheden inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode tot die wijziging te beperken. 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, waarmee wordt aangegeven dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten; hetzij (Zie Par. A13)

⁴ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

- b een nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken die in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden⁵ dan wel in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een vermelding bevat waarin bekend wordt gemaakt dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting bij de financiële overzichten.
- 13 In sommige rechtsgebieden is het management op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving mogelijk niet verplicht gewijzigde financiële overzichten te publiceren en is de accountant dienovereenkomstig 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 Par. A14 en A15)
- 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 de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, mee te delen de financiële overzichten niet voor derden te 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 Par. A16 en A17)

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

- 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 tekort 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 deponereet 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 ervoor te zorgen 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 de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden 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 of de met governance belaste personen, ondanks deze melding, niet de noodzakelijke stappen ondernemen,

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

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

7 Standaard 260, paragraaf 13.

dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie Par. A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 Wanneer de gecontroleerde financiële overzichten na de publicatie van de financiële overzichten in andere documenten (anders dan de jaarverslagen die binnen de reikwijdte van Standaard 720 zouden vallen) worden opgenomen, kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode waarmee de accountant mogelijk rekening moet houden, zoals vereisten op grond van wet- en regelgeving met betrekking tot de openbare uitgifte van effecten 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 werkzaamheden behoren als bedoeld in de paragrafen 6 en 7, uitgevoerd tot op of nabij de datum waarop het definitieve emissieprospectus van kracht wordt, alsmede het lezen van het emissieprospectus om in te schatten of de andere informatie die in het emissieprospectus is opgenomen verenigbaar is met de financiële informatie waarmee de accountant in verband kan worden gebracht.⁸

Definities

Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten

(Zie Par. 5(b))

- A2 In bepaalde rechtsgebieden wordt door wet- of regelgeving aangegeven welke personen of organen (bijvoorbeeld het management of de met governance belaste personen) verantwoordelijk zijn voor het vaststellen dat alle overzichten die tezamen 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 afronden van de financiële overzichten rekening houdend met haar management- en governance-structuur. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door de aandeelhouders niet nodig wil de accountant kunnen vaststellen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen teneinde daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voor de toepassing van de Standaarden is de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten de vroegste datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en waarop de daartoe bevoegde personen de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 5(c))

- A3 De controleverklaring kan niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en 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 tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij behorende toelichtingen, zijn opgesteld en dat de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.⁹ Dientengevolge kan

⁸ Standaard 200, paragraaf 2.

⁹ Standaard 700, paragraaf 41: In sommige gevallen geeft wet- of regelgeving ook het moment in het verslaggevingsproces aan waarop de controle geacht wordt te zijn afgerond.

de datum van de controleverklaring niet liggen vóór de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 5(b). Als gevolg van administratieve kwesties kan er tijd zitten tussen de datum van de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 5(c) en de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

(Zie Par. 5(d))

- A4 De datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, hangt normaliter af van het regelgevingskader dat van toepassing is voor de entiteit. 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 gepubliceerd kunnen worden zonder een controleverklaring moet de datum waarop de gecontroleerde financiële overzichten worden gepubliceerd, niet alleen op of na de datum van de controleverklaring liggen, maar ook op of na de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A5 In het 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.

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring

(Zie Par. 6, 7, 8 en 9)

- A6 Afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant kunnen de op grond van paragraaf 6 vereiste controlewerkzaamheden ook werkzaamheden omvatten die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beoordeling of toetsing van administratieve vastleggingen of transacties die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring. De op grond van de paragrafen 6 en 7 vereiste controlewerkzaamheden komen bovenop werkzaamheden die de accountant voor andere doeleinden kan uitvoeren en die niettemin informatie kunnen opleveren over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (bijvoorbeeld voor het verkrijgen van controle-informatie over rekeningsaldi op de datum van de financiële overzichten, zoals afgrenzenswerkzaamheden of werkzaamheden met betrekking tot ontvangsten van vorderingen na de einddatum van de verslagperiode).
- A7 Paragraaf 7 bepaalt bepaalde controlewerkzaamheden in deze context die de accountant ingevolge paragraaf 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 de met governance belaste personen zijn opgesteld, kunnen relevante controlewerkzaamheden de vorm aannemen van het inspecteren van beschikbare administratieve documenten en vastleggingen, met inbegrip van bankafschriften. In paragraaf A8 zijn voorbeelden opgenomen van de aanvullende aangelegenheden die de accountant bij deze onderzoeken in overweging kan nemen.
- A8 Naast de op grond van de paragraaf 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 financiële overzichten;

- bij de juridisch adviseur van de entiteit inlichtingen betreffende rechtszaken en claims in te winnen, dan wel eerder mondeling of schriftelijk ingewonnen inlichtingen uit te breiden; of
- overwegen of schriftelijke bevestigingen die betrekking hebben op bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode noodzakelijk kunnen zijn teneinde andere controle-informatie te staven en daardoor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Verzoeken om inlichtingen

(Zie Par. 7(b))

- A9 Bij het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen, of zich gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, kan de accountant inlichtingen inwinnen over de actuele stand van de elementen die op basis van voorlopige of niet overtuigende gegevens in overweging waren genomen en kan hij met name naar de volgende aangelegenheden navraag doen:
- of nieuwe verplichtingen, leningen of borgstellingen zijn aangegaan;
 - of zich verkopen of aankopen van activa hebben voorgedaan dan wel of hiertoe plannen bestaan;
 - of er kapitaalverhogingen dan wel uitgiftes van schuldpapier 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;
 - of activa door de overheid zijn onteigend dan wel bijvoorbeeld door brand of overstroming zijn vernietigd;
 - of er ontwikkelingen zijn geweest met betrekking tot voorwaardelijke gebeurtenissen;
 - of er ongebruikelijke aanpassingen in de administratieve verwerking zijn geweest dan wel worden overwogen;
 - of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan of zich waarschijnlijk zullen voordoen waardoor de geschiktheid van de grondslagen voor de financiële verslaggeving welke bij het opstellen van de financiële overzichten zijn gehanteerd ter discussie zal komen te staan, zoals het geval zou zijn indien door dergelijke gebeurtenissen de geldigheid van de continuïteitsveronderstelling in twijfel zou worden getrokken;
 - of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die betrekking hebben op het waarderen van schattingen of voorzieningen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
 - of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die relevant zijn voor de realisatiewaarde van activa.

Het lezen van notulen

(Zie Par. 7(c))

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A10 In de publieke sector kan de accountant de officiële vastleggingen lezen van debatten van de wetgever en kan hij inlichtingen inwinnen betreffende in deze debatten behandelde aangelegenheden waarvoor nog geen officiële documenten beschikbaar zijn.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

Implicaties van andere informatie ontvangen na de datum van de controleverklaring

(Zie Par. 10)

- A11 Hoewel de accountant geen verplichting heeft om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, bevat Standaard 720 vereisten en leidraden met be-

trekking tot andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd.

De verantwoordelijkheid van het management tegenover de accountant

(Zie Par. 10)

- A12 Zoals uiteengezet in Standaard 210, is in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat het management ermee instemt de accountant te informeren over feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden en waarvan het management zich mogelijk bewust wordt gedurende de periode vanaf de datum van de controleverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd¹⁰.

Tweevoudige datering

(Zie Par. 12(a))

- A13 Wanneer de accountant, in de omstandigheden als beschreven in paragraaf 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 bij 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. In de controleverklaring wordt echter een aanvullende datum opgenomen om de gebruikers te informeren dat de werkzaamheden van de accountant na de eerstgenoemde datum enkel betrekking hadden 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."

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management

(Zie Par. 13)

- A14 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 die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A15 In de publieke sector kunnen de maatregelen die worden genomen in overeenstemming met paragraaf 13 in het geval dat het management de financiële overzichten niet wijzigt ook een afzonderlijke rapportering inhouden aan de wetgevende instantie(s) dan wel aan een andere relevante instantie in de verslaggevingshiërarchie 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 Par. 13(b))

- A16 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.
- A17 Als 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 om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de financiële

¹⁰ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A24.

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

Implicaties van andere informatie ontvangen na de publicatie van de financiële overzichten

(Zie Par. 14)

A18 De verplichtingen van de accountant met betrekking tot andere informatie ontvangen na de datum van de controleverklaring worden behandeld in Standaard 720. Hoewel de accountant geen verplichting heeft om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de publicatie van de financiële overzichten, bevat Standaard 720 vereisten en leidraden met betrekking tot andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring.

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management

(Zie Par. 15)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A19 -

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund

(Zie Par. 17)

A20 Als de accountant van mening is dat het management dan wel de met governance belaste personen er niet in geslaagd zijn de nodige maatregelen te treffen om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de eerder door de entiteit gepubliceerde financiële overzichten wordt gesteund 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.

570 Continuïteit

Inleiding	1-8
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Continuïteitsveronderstelling</i>	2
<i>Verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven</i>	3-7
<i>Ingangsdatum</i>	8
Doelstelling	9
Vereisten	10-26
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	10-11
<i>Het evalueren van de beoordeling door het management</i>	12-14
<i>De periode na de beoordeling door het management</i>	15
<i>Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd</i>	16
<i>Conclusies van de accountant</i>	17-20
<i>Implicaties voor de controleverklaring</i>	21-24
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	25
<i>Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten</i>	26
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A35
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Continuïteitsveronderstelling</i>	A2
<i>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden</i>	A3-A7
<i>Het evalueren van de beoordeling door het management</i>	A8-A13
<i>De periode na de beoordeling door het management</i>	A14-A15
<i>Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd</i>	A16-A20
<i>Controleconclusies</i>	A21-A25
<i>Implicaties voor de controleverklaring</i>	A26-A34
<i>Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden</i>	A35

Bijlage: Voorbeeldteksten omtrent continuïteit

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot continuïteit en de implicaties voor de controleverklaring. (Zie Par. A1)

Continuïteitsveronderstelling

- 2 Uitgaande van de continuïteitsveronderstelling worden de financiële overzichten opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te beëindigen dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Bij het opstellen van financiële overzichten voor speciale doeleinden kan, gezien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de continuïteitsveronderstelling al dan niet relevant zijn (bijv. in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling 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 uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A2)

Verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

- 3 Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciet vereiste dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsook standaarden met betrekking tot de aangelegenheden die moeten worden overwogen en de toelichtingen die moeten worden verstrekt in verband met continuïteit. Zo vereist International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een beoordeling maakt van de mogelijkheid van een entiteit om haar continuïteit te handhaven¹. De nadere vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een beoordeling te maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten kunnen ook in wet- of regelgeving zijn opgenomen.
- 4 Andere stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen mogelijk niet expliciet dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Waar de continuïteitsveronderstelling niettemin van fundamenteel belang is bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals in paragraaf 2 besproken, moet het management bij het opstellen van de financiële overzichten een beoordeling maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dit niet expliciet vereist.
- 5 De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, houdt in dat het op een bepaald moment een inschatting maakt van inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn hierbij relevant:
 - 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 beoordeling van het management als vereiste stellen, specificeren daarom over welke periode het management met alle beschikbare informatie rekening moet houden;

1 IAS 1, *Presentatie van de jaarrekening* per 1 januari 2009, paragraaf 25 en 26.

- de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard en de toestand van de activiteiten ervan en de mate waarin zij door externe factoren wordt beïnvloed, zijn van invloed op de inschatting met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden;
- iedere inschatting met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat de oordeelsvorming wordt gemaakt. Gebeurtenissen die daarna plaatshebben kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de oordeelsvormingen welke redelijk waren op het moment dat ze werden gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de accountant

- 6 Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot, en om te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze verantwoordelijkheden bestaan, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd niet expliciet vereist dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- 7 Zoals in Standaard 200² beschreven wordt, zijn de mogelijke effecten van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren echter 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 een onzekerheid van materieel belang over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Ingangsdatum

- 8 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstelling

- 9 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, en het concluderen, over 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 sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
 - c het rapporteren overeenkomstig deze Standaard.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 10 Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315³ dient de accountant te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden zijn die ge-

² Standaard 200, paragraaf A53 en A54.

³ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 5.

rede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij dient de accountant te bepalen of het management reeds een voorlopige beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dient hij: (Zie Par. A3, A4, A5 en A6)

- a indien een dergelijke beoordeling is gemaakt, de beoordeling met het management te bespreken en na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en zo ja, hoe het management voornemens is hierop te reageren; of
 - b indien nog geen beoordeling is gemaakt, de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid 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 de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A7)

Het evalueren van de beoordeling door het management

- 12 De accountant dient de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, te evalueren. (Zie Par. A8, A9, A10, A12 en A13)
- 13 Bij het evalueren van de beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant dezelfde periode te hanteren als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn beoordeling 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 beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betrekking heeft op een periode van minder dan twaalf maanden vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in Standaard 560⁴, dient de accountant het management te verzoeken om zijn beoordelingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie Par. A11, A12 en A13)
- 14 Bij het evalueren van de beoordeling door het management dient de accountant te overwegen of de beoordeling door het management alle relevante informatie omvat waarvan de accountant als gevolg van de controle kennis heeft.

De periode na de beoordeling door het management

- 15 De accountant dient bij het management inlichtingen in te winnen over zijn kennis van gebeurtenissen of omstandigheden na de periode waarvoor het management een beoordeling heeft gemaakt die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A14 en A15)

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

- 16 Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of er al dan niet sprake is van een onzekerheid van materieel belang gerelateerd aan gebeurtenissen en omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (hierna 'onzekerheid van materieel belang'), door aanvullende controlewerkzaamheden

⁴ Standaard 560, paragraaf 5(a).

uit te voeren en na te gaan of er mitigerende factoren in het spel zijn. Daartoe dienen de volgende werkzaamheden te worden uitgevoerd: (Zie Par. A16)

- a het verzoeken aan het management zijn beoordeling te maken als het management nog geen beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
- b het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen met betrekking tot zijn beoordeling van de continuïteit, het evalueren van het feit 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 Par. A17)
- c als de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het overwegen van toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden in het kader van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen: (Zie Par. A18 en A19)
 - 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 aan de prognose ten grondslag liggen;
- d het overwegen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn beoordeling heeft gemaakt;
- e het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met betrekking tot hun plannen voor toekomstige maatregelen en de haalbaarheid van deze plannen. (Zie Par. A20)

Conclusies van de accountant

- 17 De accountant dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen met betrekking tot, en dient te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.
- 18 Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant een conclusie te trekken of er op grond van zijn oordeelsvorming sprake is van een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er is sprake van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoet van dien aard is dat, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor: (Zie Par. A21 en A22)
 - a de getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeld-stelsel; of
 - b het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang

- 19 Indien de accountant concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten: (Zie Par. A22 en A23)
 - a een adequate toelichting geven op van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en

- b duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang

- 20 Als gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dan zal de accountant evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen over deze gebeurtenissen of omstandigheden. (Zie Par. A24 en A25)

Implicaties voor de controleverklaring

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

- 21 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, maar het hanteren door het management in de financiële overzichten van de continuïteitsveronderstelling op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, dient de accountant een afkeurend oordeel te formuleren. (Zie Par. A26 en A27)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten

- 22 Indien de financiële overzichten een adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de accountant een goedkeurend oordeel te formuleren en in de controleverklaring een aparte sectie onder de titel *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* op te nemen teneinde: (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en A34)
- a de aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten waarin de in paragraaf 19 genoemde aangelegenheden worden toegelicht; en
 - b te vermelden dat deze gebeurtenissen of omstandigheden aangeven dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten

- 23 Indien de financiële overzichten geen adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de accountant (Zie Par. A32, A33 en A34)
- a indien passend een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel te formuleren overeenkomstig Standaard 705⁵; en
 - b in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (afkeurend oordeel)* van de controleverklaring te vermelden dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan

5 Standaard 705 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat de financiële overzichten deze aangelegenheid niet adequaat toelichten.

Het management is niet bereid zijn beoordeling te maken of uit te breiden

- 24 Indien het management niet bereid is zijn beoordeling te maken of uit te breiden wanneer het daar door de accountant om verzocht wordt, dient de accountant de implicaties voor de controleverklaring te overwegen. (Zie Par. A35)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 25 Tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit⁶ betrokken zijn, dient de accountant aan de met governance belaste personen mededeling te doen van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aan de met governance belaste personen dient te worden meegedeeld:
- a of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
 - b of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten passend is;
 - c of de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn; en
 - d waar van toepassing, de implicaties voor de controleverklaring.

Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten

- 26 Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of de met governance belaste personen na de datum van de financiële overzichten, dient de accountant inlichtingen in te winnen over de redenen voor de vertraging. Indien de accountant van mening is dat de vertraging op gebeurtenissen of omstandigheden in verband met de continuïteitsbeoordeling betrekking kan hebben, dient hij de aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in paragraaf 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de accountant met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang te overwegen, zoals beschreven in paragraaf 18.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 Standaard 701⁷ behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring. Die Standaard erkent dat, als Standaard 701 van toepassing is, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit kunnen worden beschouwd als kernpunten, en legt uit dat een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, door zijn aard een kernpunt van de controle is.⁸

Continuïteitsveronderstelling

(Zie Par. 2)

⁶ Standaard 260, paragraaf 13.

⁷ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

⁸ Zie paragraaf 15 en A41 van Standaard 701.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A2 Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Zo behandelt de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 de kwestie van de mogelijkheid 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 waarin entiteiten in de publieke sector een winsttoegmerk hebben, overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Als gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven, gelden onder meer situaties waarin de entiteit in de publieke sector niet over de financiële middelen beschikt 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 daarmee verband houdende werkzaamheden

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

(Zie Par. 10)

- A3 Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze opsomming is niet limitatief, noch impliceert het feit dat een of meer van deze gebeurtenissen of omstandigheden optreedt altijd dat er van een onzekerheid van materieel belang sprake is.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- stand van de netto passiva of vlottende passiva;
- leningen met een vaste looptijd die de 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;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren op de vervaldatum te betalen;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen in het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- 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.

9 IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*, paragraaf 38, 39, 40 en 41.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten zoals solvabiliteits- of liquiditeitsvereisten voor financiële instellingen;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

De significantie van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van de onmogelijkheid van een entiteit om haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden geneutraliseerd door plannen van het management om op andere manieren adequate kasstromen in stand te houden, zoals het afstoten van activa, schuldherschikking, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door het aanboren van een andere geschikte toeleveringsbron.

- A4 De risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 10 helpen de accountant vast te stellen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijk probleem is en wat de impact ervan is op de planning van de controle. Deze werkzaamheden bieden tevens de gelegenheid voor tijdiger besprekingen met het management, waaronder de bespreking van plannen en oplossingen van het management voor geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

(Zie Par. 10)

- A5 De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar mogelijkheid om weerstand te bieden aan nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten zijn mogelijk in staat snel te reageren om kansen ten volle te benutten, maar beschikken mogelijk niet over voldoende reserves om hun activiteiten voort te zetten.
- A6 Omstandigheden die voor kleine entiteiten in hoge mate relevant zijn, zijn onder meer het risico dat banken en overige kredietverschaffers hun steun aan de entiteit stopzetten, alsmede het eventuele verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een sleutelfunctionaris 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 Par. 11)

- A7 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 accountant.¹⁰ Indien, nadat de accountant de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het naast het uitvoeren van de in paragraaf 16 opgenomen procedures noodzakelijk zijn de inschatting door de accountant 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 op de ingeschatte risico's in te spelen. Standaard 330¹¹ stelt hierover vereisten en leidraden vast.

¹⁰ Standaard 315, paragraaf 31.

¹¹ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

Het evalueren van de beoordeling door het management

Beoordeling en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie door de accountant (Zie Par. 12)

- A8 De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is een cruciaal element bij het overwegen door de accountant van de wijze waarop het management de continuïteitsveronderstelling hanteert.
- A9 Het is niet aan de accountant om het ontbreken van analyses van het management recht te zetten. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat, ondanks het feit dat het management zijn beoordeling niet met een gedetailleerde analyse heeft onderbouwd, de accountant een conclusie formuleert betreffende het feit of de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is gehanteerd. Bijvoorbeeld wanneer een onderneming in het verleden steeds winstgevend is geweest en steeds over voldoende financiële middelen heeft beschikt, kan het management zonder verregaande analyse zijn beoordeling maken. In dat geval kan de accountant zonder nadere evaluatiewerkzaamheden de beoordeling door het management op haar geschiktheid evalueren indien de accountant uit zijn overige controlewerkzaamheden voldoende kan concluderen dat het management in de gegeven omstandigheden bij het opstellen van de financiële overzichten op passende wijze van continuïteitsveronderstelling is uitgegaan.
- A10 In andere omstandigheden kan het evalueren van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist op grond van paragraaf 12, inhouden dat een evaluatie wordt gemaakt van het proces dat het management heeft gevolgd om de beoordeling te maken, van de veronderstellingen waarop de beoordeling wordt gebaseerd, alsmede van plannen van het management voor toekomstige maatregelen en van de vraag of plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn.

De periode van de beoordeling door het management (Zie Par. 13)

- A11 De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management vereisen, geven de periode aan waarover het management met alle beschikbare informatie rekening is vereist te houden.¹²

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 12 en 13)

- A12 In veel gevallen is het mogelijk dat het management bij kleinere entiteiten geen gedetailleerde beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteit en verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. Desondanks dient, overeenkomstig de vereisten van deze Standaard, de accountant een evaluatie te maken van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor kleinere entiteiten kan het passend zijn om de middellange- en langetermijnfinanciering van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management door voldoende documentaire informatie onderbouwd kunnen worden en niet strijdig zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. Daarom is het mogelijk om aan het in paragraaf 13 opgenomen vereiste dat de accountant het management verzoekt zijn beoordeling uit te breiden bijvoorbeeld te voldoen door met betrekking tot onderbouwende documentatie, zoals nieuwe leveringsorders, die op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.
- A13 Voortdurende steun door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van kleine entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Als een kleine entiteit grotendeels uit een lening van de eigenaar-bestuurder wordt gefinancierd, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden

¹² Volgens IAS 1 bijvoorbeeld dient het om een periode van ten minste twaalf maanden vanaf de einddatum van de verslagperiode te gaan.

teruggetrokken. Het voortbestaan van een kleine entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhangen van het feit dat een eigenaar-bestuurder een lening aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren achterstelt, of een lening aan de entiteit ondersteunt door er met zijn persoonlijke bezittingen als onderpand borg voor te staan. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geschikte documentaire informatie over de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder of van de borgstelling verkrijgen. Als een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de accountant de mogelijkheid van de eigenaar-bestuurder om aan de steunverplichtingen te voldoen evalueren. Bovendien kan de accountant om schriftelijke bevestiging van de voorwaarden van die steun en de intentie of de afspraak van de eigenaar-bestuurder verzoeken.

De periode na de beoordeling door het management

(Zie Par. 15)

- A14 Zoals op grond van paragraaf 11 vereist, blijft de accountant alert op de mogelijkheid dat er na de door het management gehanteerde beoordelingsperiode bekende, al dan niet geplande, gebeurtenissen of omstandigheden plaatsvinden die vragen kunnen oproepen over de vraag of het passend is dat het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert. Omdat bij het rekening houden met gebeurtenissen of omstandigheden die zich verder in de toekomst afspelen de mate van onzekerheid in verband met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of omstandigheid verder in de toekomst ligt, is het nodig dat de aanwijzingen voor continuïteitsproblemen significant zijn voordat de accountant verdere maatregelen dient te overwegen. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd, kan het nodig zijn dat de accountant het management verzoekt bij de beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven de mogelijke significantie van de gebeurtenis of omstandigheid te evalueren. In die omstandigheden zijn de procedures van paragraaf van toepassing.
- A15 Behalve het verzoeken om inlichtingen bij het management draagt de accountant geen verantwoordelijkheid om andere controlewerkzaamheden uit te voeren voor het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om na de door het management beoordeelde periode die, zoals besproken in paragraaf 13, ten minste twaalf maanden vanaf de datum van de financiële overzichten bedraagt, haar continuïteit te handhaven.

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

(Zie Par. 16)

A16 Onder meer de volgende controlewerkzaamheden zijn relevant voor het vereiste in paragraaf 16:

- het analyseren en met het management bespreken van kasstroom-, 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 de met governance belaste personen en van relevante commissies op aanwijzingen voor financieringsmoeilijkheden;
- 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 beoordelingen door het management inzake de uitkomst hiervan en de schatting van de financiële implicaties hiervan;
- het bevestigen 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 beoordelen van de financiële mogelijkheid van die partijen om aanvullende financieringen te verschaffen;

- het evalueren van de plannen van de entiteit om met onuitgevoerde opdrachten van klanten om te gaan;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode teneinde gebeurtenissen te identificeren waardoor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, wordt beperkt of anderszins beïnvloed;
- het bevestigen van het bestaan, de voorwaarden en de adequaatheid van leningsfaciliteiten;
- het verkrijgen en beoordelen van rapportages over regelgevende/toezichhoudende acties;
- het bepalen van de adequaatheid van steun voor de eventuele geplande afstoting van activa.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen

(Zie Par. 16(b))

A17 In het kader van de evaluatie van plannen van het management voor toekomstige maatregelen kan bij het management navraag worden gedaan naar zijn plannen voor toekomstige maatregelen, waaronder bijvoorbeeld zijn plannen om activa te liquideren, geld te lenen of schulden te herstructureren, uitgaven te verminderen of te vertragen dan wel het kapitaal uit te breiden.

De periode van beoordeling door het management

(Zie Par. 16(c))

A18 Naast de op grond van paragraaf 16(c) vereiste werkzaamheden kan de accountant een vergelijking maken tussen:

- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende recente voorgaande perioden en de historische resultaten; en
- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende de lopende periode en de tot op heden behaalde resultaten.

A19 Als het management onder meer van blijvende ondersteuning door derden uitgaat, hetzij door het achterstellen van leningen, verbintenissen tot het behouden van of het voorzien in aanvullende financiering, dan wel borgstellingen, en die ondersteuning van belang is voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om te overwegen een schriftelijke bevestiging (van onder meer de voorwaarden) door die derden te vragen en informatie te verkrijgen over hun mogelijkheid om dergelijke ondersteuning te verschaffen.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 16(e))

A20 De accountant kan het passend achten om specifieke schriftelijke bevestigingen te verkrijgen die verder gaan dan die welke vereist zijn in paragraaf 16 ter onderbouwing van verkregen controle-informatie over de plannen van het management voor toekomstige maatregelen in relatie tot zijn beoordeling van de continuïteit en de haalbaarheid van die plannen.

Controleconclusies

Onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

(Zie Par. 18)

A21 De uitdrukking 'onzekerheid van materieel belang' wordt in IAS 1 gebruikt bij het behandelen van de onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en waarover in de financiële overzichten informatie dient te worden verstrekt. In sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt in dergelijke omstandigheden de term 'significante onzekerheid' gebruikt.

De adequaatheid van een toelichting wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang

A22 Paragraaf 18 legt uit dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact van de gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoen van dien aard zijn dat een passende toelichting nodig is om een getrouwe weergave te vormen (voor getrouw-beeld-stelsels) of voor het niet misleidend zijn van de financiële overzichten (voor compliance-stelsels). Paragraaf 18 vereist dat de accountant concludeert of er sprake is van een dergelijke onzekerheid van materieel belang ongeacht of en hoe het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een onzekerheid van materieel belang definieert

A23 Paragraaf 19 vereist van de accountant het bepalen of de toelichtingen in de financiële overzichten de in die paragraaf uiteengezette aangelegenheden bevatten. Dit is in aanvulling op het bepalen door de accountant of de toelichtingen over een onzekerheid van materieel belang, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, adequaat zijn. Toelichtingen die vereist zijn door sommige stelsels inzake financiële verslaggeving die in aanvulling zijn op aangelegenheden die uiteengezet zijn in paragraaf 19 kunnen toelichtingen omvatten over:

- de evaluatie van het management van de significantie van de gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen; of
- significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen additionele leidraden verschaffen over de overweging door het management van toelichtingen over de omvang van de mogelijke impact van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid en timing dat zij zich voordoen.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang

(Zie Par. 20)

A24 Zelfs als er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, vereist paragraaf 20 van de accountant dat hij evalueert of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichting verschaffen over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen bepalingen bevatten over het toelichtingen van:

- belangrijke gebeurtenissen of omstandigheden;
- de evaluatie van het management van het belang van die gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen;
- de plannen van het management die het effect van deze gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren; of
- significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A25 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, omvat de evaluatie van de accountant of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, de overweging van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten en 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 vormt.¹³ Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan de accountant bepalen dat additionele toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ont-

¹³ Standaard 700, paragraaf 14.

staan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar waar de accountant concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang gebaseerd op de verkregen controle-informatie en toelichtingen met betrekking tot deze omstandigheden niet expliciet vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Implicaties voor de controleverklaring

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend

(Zie Par. 21)

- A26 Indien de financiële overzichten op basis van de continuïteitsveronderstelling zijn opgesteld, maar het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, is het vereiste op grond van paragraaf 21 dat de accountant een afkeurend oordeel formuleert, van toepassing, ongeacht of de financiële overzichten toelichtingen bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.
- A27 Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, kan het van het management vereist worden, of kan het management ervoor kiezen om de financiële overzichten op te stellen op een andere grondslag (bijv. 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 andere grondslag voor financiële verwerking aanvaardbaar is in de omstandigheden. De accountant kan in staat zijn om een goedkeurend oordeel over die financiële overzichten te formuleren, op voorwaarde dat daarin een adequate toelichting is opgenomen over de grondslag op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld. Hij kan het echter passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706¹⁴ in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve grondslag voor financiële verwerking en de redenen om deze te hanteren.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang

(Zie Par. 22 en 23)

- A28 De identificatie van een onzekerheid van materieel belang is een aangelegenheid die belangrijk is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. Het gebruik van een aparte sectie, met een titel die aangeeft dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit, maakt gebruikers alert op deze omstandigheid.
- A29 De bijlage bij deze Standaard geeft voorbeelden van de teksten die vereist zijn om te worden opgenomen in de controleverklaring bij de financiële overzichten als International Financial Reporting Standards (IFRS) het van toepassing zijnde stelsel inzake verslaggeving is. Als een ander van toepassing zijnd stelsel inzake verslaggeving dan IFRS wordt gebruikt, kan het nodig zijn om de voorbeeld verklaringen die in de bijlage zijn weergegeven aan te passen om de toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.
- A30 Paragraaf 22 stelt de vereiste minimuminformatie vast die gepresenteerd moet worden in de controleverklaring in elk van de beschreven omstandigheden. De accountant kan echter additionele informatie verschaffen ter aanvulling op de vereiste minimuminformatie, bijvoorbeeld om uit te leggen:
- dat het bestaan van een onzekerheid van materieel belang fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten;¹⁵ of
 - hoe de aangelegenheid is aangepakt in de controle. (Zie Par. A1)

14 Standaard 706 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

15 Standaard 706, paragraaf A2.

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
(Zie Par. 22)

A31 Voorbeeld 1 van de bijlage bij deze Standaard is een voorbeeld van een controleverklaring in een situatie waarbij de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang en er een adequate toelichting is in de financiële overzichten. De bijlage van Standaard 700 bevat ook voorbeelden van bewoordingen om op te nemen in de controleverklaring voor alle entiteiten met betrekking tot continuïteit om de respectievelijke verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële overzichten en de accountant met betrekking tot continuïteit.

Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
(Zie Par. 23)

A32 Voorbeelden 2 en 3 van de bijlage bij deze Standaard zijn voorbeelden van respectievelijk controleverklaringen met een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel, in gevallen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang is in de financiële overzichten.

A33 In omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen die significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de accountant, in uiterst zeldzame omstandigheden, het passend achten om een oordeelonthouding te formuleren in plaats van de teksten die vereist zijn in paragraaf 22 op te nemen. Standaard 705 verschaft leidraden over deze kwestie.¹⁶

Communicatie met regelgevers of toezichthouders

(Zie Par. 22 en 23)

A34 Wanneer de accountant van een gereguleerde entiteit van mening is dat het noodzakelijk kan zijn om een referentie op te nemen naar aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit in de controleverklaring, kan de accountant een plicht hebben om te communiceren met de van toepassing zijnde regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties.

Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden

(Zie Par. 24)

A35 In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken zijn beoordeling 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 de accountant misschien in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie betreffende het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten te verkrijgen, zoals controle-informatie met betrekking tot het bestaan van plannen die het management heeft opgesteld of met betrekking tot het bestaan van andere beperkende factoren.

¹⁶ Standaard 705, paragraaf 10.

Bijlage: Voorbeeldteksten omtrent continuïteit

Voor voorbeeldteksten omtrent de continuïteit wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

580 Schriftelijke bevestigingen

Inleiding	1-5
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie</i>	3-4
<i>Ingangsdatum</i>	5
Doelstellingen	6
Definities	7-8
Vereisten	9-20
<i>Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd</i>	9
<i>Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management</i>	10-12
<i>Andere schriftelijke bevestigingen</i>	13
<i>De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben</i>	14
<i>De vorm van schriftelijke bevestigingen</i>	15
<i>Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt</i>	16-20
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A27
<i>Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie</i>	A1
<i>Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd</i>	A2-A6
<i>Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management</i>	A7-A9
<i>Andere schriftelijke bevestigingen</i>	A10-A13
<i>Het meedelen van een grensbedrag</i>	A14
<i>De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben</i>	A15-A18
<i>De vorm van schriftelijke bevestigingen</i>	A19-A21
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	A22
<i>Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt</i>	A23-A27

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten

Bijlage 2: Voorbeeld van bevestigingsbrief

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.
- 2 Bijlage 1 vermeldt de andere Standaarden die onderwerp-specifieke vereisten bevatten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen. De in andere Standaarden bepaalde specifieke vereisten met betrekking tot 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 hij zijn oordeel baseert¹. 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 het verzoeken om inlichtingen, controle-informatie. (Zie Par. A1)
- 4 Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie over 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 nakomt dan wel over specifieke beweringen.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

- 6 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen 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 andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, te onderbouwen 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 op passende wijze in te spelen op de door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of in voorkomend geval, de met governance belaste personen, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

¹ Standaard 500, paragraaf 5(c).

Definities

- 7 Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
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.
- 8 Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar de volgende term worden gelezen als hierna weergegeven:
management – Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. 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 passende verantwoordelijkheden inzake de financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en 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, inclusief, indien relevant, de getrouwe weergave ervan, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.² (Zie Par. A7, A8 en A9, A14 en A22)

Verschafte informatie en volledigheid van transacties

- 11 De accountant dient het management te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat:
- a het de accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht³; en
 - b alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weergegeven. (Zie Par. A7, A8, A9, A14 en 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 paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.

Andere schriftelijke bevestigingen

- 13 Andere Standaarden vereisen dat de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt. Indien de accountant, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of

² Standaard 210, paragraaf 6(b)(i).

³ Standaard 210, paragraaf 6(b)(ii).

meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A22)

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben

- 14 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, bij 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 Par. A15, A16, A17 en 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 vereist dat het management schriftelijke openbare verklaringen omtrent zijn verantwoordelijkheden aflegt, en indien de accountant bepaalt dat deze verklaringen voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de paragrafen 10 en 11, hoeven de relevante aangelegenheden waarop deze verklaringen betrekking hebben, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. (Zie Par. A19, A20 en 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 punten van zorg heeft over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, dient de accountant het effect te bepalen dat deze punten van zorg kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A24 en 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 beoordeling van de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel van zijn inzet hiervoor of van de handhaving daarvan te heroverwegen, en dient hij het effect te bepalen dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A23)
- 18 Indien de accountant tot de conclusie komt dat de schriftelijke 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 705⁴, gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

- 19 Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt, dient de accountant:
- a de aangelegenheid met het management te bespreken;
 - b de integriteit van het management te herevalueren, en het effect te evalueren dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en

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

- 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, gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

- 20 De accountant dient in overeenstemming met Standaard 705 een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren indien:
- a hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management om te besluiten dat de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - b het management de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie Par. A26 en A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

(Zie Par. 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 dit voor de accountant een indicatie zijn dat er één of meer significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden, hetgeen de kwaliteit van de bevestigingen ten goede komt.

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

(Zie Par. 9)

- A2 Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten. Deze personen kunnen verschillen naar gelang van de governance-structuur van de entiteit alsmede van de relevante wet- of regelgeving; vaak is het management (eerder dan de met governance belaste personen) echter 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 in entiteiten die deze titels niet hanteren. In sommige situaties zijn echter eveneens andere partijen, zoals de met governance belaste personen, verantwoordelijk voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten.
- A3 Op grond van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten, alsmede voor het zakelijk handelen van de entiteit 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 personen die specialistische kennis bezitten met betrekking tot aangelegenheden waarover schriftelijke bevestigingen worden gevraagd. Tot deze personen kunnen behoren:
- een actuaire die verantwoordelijk is voor actuarieel 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 redelijk dat de accountant dergelijke bewoordingen aanvaardt indien hij ervan overtuigd is dat de bevestigingen worden gedaan door de personen met de passende verantwoordelijkheden voor en de passende kennis van de aangelegenheden 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 opneemt dat het die inlichtingen heeft ingewonnen die het passend achtte om in staat te zijn de gevraagde schriftelijke bevestigingen te kunnen verstrekken. Dit verzoeken om inlichtingen zal gewoonlijk geen formele interne procedure vereisen die verder gaat dan de procedure die al door de entiteit is ingevoerd.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

(Zie Par. 10 en 11)

- A7 Tijdens de controle verkregen controle-informatie die aangeeft dat het management de in de paragrafen 10 en 11 genoemde verantwoordelijkheden is nagekomen, is niet voldoende zonder het verkrijgen van een bevestiging van het management dat het van mening is deze verantwoordelijkheden te zijn nagekomen. Dit komt doordat 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 gepresenteerd alsmede informatie aan de accountant heeft verstrekt op basis van zijn overeenstemming dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. De accountant kan bijvoorbeeld niet vaststellen dat het management hem alle relevante informatie heeft verschaft zoals overeengekomen 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 paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen berusten op voorwaarden van de controleopdracht met daarin de instemming van het management dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Op verzoek van de accountant bevestigt het management dat het deze verantwoordelijkheden is nagekomen. De accountant kan eveneens het management vragen opnieuw via schriftelijke bevestigingen te bevestigen dat het deze verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. 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 overeenstemming met het vereiste in Standaard 210⁵ kan een dergelijke herbevestiging van het erkennen en begrijpen door het management van zijn verantwoordelijkheden niet onder het voorbehoud 'naar beste weten' worden gemaakt (zoals besproken in paragraaf A5 van deze Standaard).

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A9 De mandaten voor controles van financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die voor andere entiteiten. Ten gevolge daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management op basis waarvan een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt uitgevoerd, aanleiding geven tot aanvullende

⁵ Standaard 210, paragraaf 6(b).

schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om schriftelijke bevestigingen waarin wordt bevestigd dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften zijn uitgevoerd.

Andere schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 13)

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten

A10 In aanvulling op de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten te verzoeken. Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen deel uit van, de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om bevestigingen inzake de volgende aangelegenheden:

- de vraag of de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving passend zijn; en
- de vraag of aangelegenheden als de hierna volgende, voor zover relevant overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in overeenstemming met dat stelsel zijn opgenomen, gewaardeerd, gepresenteerd en toegelicht:
 - plannen of intenties 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 naleven daarvan.

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake aan de accountant verschaft informatie

A11 Naast de op grond van paragraaf 11 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het alle tekortkomingen in de interne beheersing waarvan het kennis heeft, aan de accountant heeft meegedeeld.

Schriftelijke bevestigingen inzake specifieke beweringen

A12 Wanneer de accountant informatie verkrijgt over gemaakte oordeelsvormingen of intenties, 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 intenties;
- de redenen waarom de entiteit voor een bepaalde actie kiest;
- de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde actie uit te voeren;
- het bestaan van of het ontbreken van enige andere informatie die in de loop van de controle had kunnen worden verkregen en die inconsistent zou kunnen zijn met de beoordelingen of de voornemens van het management.

A13 Bovendien kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verschaffen inzake specifieke beweringen in de financiële overzichten; in het bijzonder ter onderbouwing van een inzicht dat de accountant uit andere controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de beoordelingen 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 zijn intenties. Hoewel dergelijke schriftelijke bevestigingen

noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie voor die bewering.

Het meedelen van een grensbedrag

(Zie Par. 10, 11 en 13)

- A14 Standaard 450 vereist van de accountant dat hij de tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen accumuleert, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn.⁶ De accountant kan een grensbedrag bepalen waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal kunnen worden aangemerkt. Op dezelfde wijze kan de accountant overwegen aan het management een grensbedrag mee te delen voor de doeleinden van de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben

(Zie Par. 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 gedateerd vóór 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 in de financiële overzichten vereisen, de schriftelijke bevestigingen gedateerd zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten.
- A16 In sommige situaties kan het voor de accountant passend zijn tijdens 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 om een geactualiseerde versie van de schriftelijke bevestiging te verzoeken.
- A17 De schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op alle verslagperiodes waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de schriftelijke bevestigingen die het eerder heeft verstrekt met betrekking tot voorgaande periodes, passend blijven. De accountant en het management kunnen overeenstemming bereiken over een vorm van schriftelijke bevestigingen die de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot voorgaande verslagperiodes 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 periodes waarop de controleverklaring betrekking heeft. 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 het vereiste nog steeds van toepassing dat de accountant aan hen schriftelijke bevestigingen vraagt die betrekking hebben op de totaliteit van de desbetreffende periode(n).

De vorm van schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 15)

- A19 Schriftelijke bevestigingen zijn vereist te worden opgenomen in een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. In sommige rechtsgebieden kan bij wet- of regelgeving zijn bepaald dat van het management is vereist een schriftelijke openbare verklaring omtrent zijn verantwoordelijkheden af te leggen. Hoewel een dergelijke verklaring een bevestiging inhoudt aan de gebruikers van de financiële overzichten, dan wel aan de desbetreffende instanties, kan de accountant beslissen dat dit een geschikte vorm van een schriftelijke bevestiging is met betrekking tot bepaalde of alle bevestigingen die vereist

⁶ Standaard 450, paragraaf 5.

zijn op grond van paragraaf 10 of 11. Als gevolg daarvan hoeven de betrokken aangelegenheden waarop een dergelijke verklaring betrekking heeft, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of de verklaring een bevestiging inhoudt van het nakomen van verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11;
- de vraag of de verklaring is verstrekt of goedgekeurd door degene van wie de accountant de desbetreffende schriftelijke bevestigingen vraagt;
- de vraag of een kopie van de verklaring aan de accountant is verstrekt zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten (Zie Par. 14).

A20 Een formele verklaring inzake het naleven van wet- of regelgeving, dan wel het goedkeuren van de financiële overzichten, zou niet voldoende informatie bevatten voor de accountant om ervan overtuigd te zijn dat alle noodzakelijke bevestigingen weloverwogen zijn verstrekt. De formulering van de verantwoordelijkheden van het management in wet- of regelgeving is evenmin een vervanging voor de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

A21 Bijlage 2 geeft een voorbeeld van een bevestigingsbrief.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 10, 11 en 13)

A22 Standaard 260 vereist dat de accountant de schriftelijke bevestigingen die hij van het management heeft gevraagd, meedeelt aan de met governance belaste personen⁷.

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 16 en 17)

A23 In het geval van geïdentificeerde inconsistenties tussen één of meer schriftelijke bevestigingen en controle-informatie die vanuit een andere bron is verkregen, 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 op de ingeschatte risico's in te spelen.

A24 Twijfels over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel bij zijn inzet hiervoor of bij de handhaving daarvan, kunnen de accountant doen besluiten dat het risico op 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 de met governance belaste personen daarvoor de passende correctieve maatregelen implementeren. Dergelijke maatregelen kunnen echter onvoldoende zijn om de accountant in staat te stellen een niet aangepast controloordeel te geven.

A25 Standaard 230 vereist dat de accountant belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen, de conclusies die daarover zijn getrokken, alsmede de significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om tot deze conclusies te komen,⁸ documenteert. De accountant kan significante kwesties hebben geïdentificeerd met betrekking tot de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel met betrekking tot zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, maar hij kan niettemin tot de conclusie zijn gekomen dat de schriftelijke

⁷ Standaard 260, paragraaf 16(c)(ii).

⁸ Standaard 230, paragraaf 8(c) en 10.

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 Par. 20)

A26 Zoals is uiteengezet in paragraaf A7, is de accountant niet in staat alleen op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11, is nagekomen. Daarom is de accountant, indien hij, zoals is omschreven in paragraaf 20(a), tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot deze aanlegenheden 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 daarvan op de financiële overzichten zijn niet beperkt tot bepaalde elementen, rekeningen of posten 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.⁹

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. Bijvoorbeeld:

- de schriftelijke bevestiging omtrent het door het management nakomen van zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten kan vermelden dat het management van mening is dat de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, uitgezonderd het van materieel belang zijnde feit dat niet voldaan is aan een specifiek vereiste van dat stelsel. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist, is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met het effect van dit geval van niet naleven op het oordeel in de controleverklaring.
- 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 mening is dat het, uitgezonderd informatie die door brand is vernietigd, de accountant deze informatie heeft verschaft. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met de diepgaande invloed van de door de brand vernietigde informatie op de financiële overzichten en het gevolg daarvan voor het oordeel in de controleverklaring.

⁹ Standaard 705, paragraaf 9.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten

(Zie Par. 2)

Deze bijlage vermeldt welke paragrafen van de andere Standaarden onderwerp-specifieke schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming is geen vervanging voor het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden.

- Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* – paragraaf 40
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* – paragraaf 17
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen* – paragraaf 14
- Standaard 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen* - paragraaf 12
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop* – paragraaf 37
- Standaard 550, *Verbonden partijen* – paragraaf 26
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 9
- Standaard 570, *Continuïteit* – paragraaf 16(e)
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie– Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 9
- Standaard 720, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* – paragraaf 13(c)

Bijlage 2: Voorbeeld van bevestigingsbrief

(Zie Par. A21)

Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3 www.nba.nl/voorbeeldteksten.

600 Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

Inleiding	1-12
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-11
<i>Ingangsdatum</i>	12
Doelstellingen	13
Definities	14-15
Vereisten	16-59
<i>Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole</i>	16
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	17-21
<i>Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau</i>	22-29
<i>Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep</i>	30-32
<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	33-34
<i>Materialiteit</i>	35-36
<i>Inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	37-44
<i>Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en de adequaatheid van hun werkzaamheden</i>	45-48
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	49-50
<i>Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie</i>	51-52
<i>Controleverklaring</i>	53
<i>Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep</i>	54-58
<i>Documentatie</i>	59
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A182
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A18
<i>Definities</i>	A19-A28
<i>Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole</i>	A29-A31
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A32-A46
<i>Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau</i>	A47-A87
<i>Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep</i>	A88-A107
<i>Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten</i>	A108-A115
<i>Materialiteit</i>	A116-A123
<i>Het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang</i>	A124-A143
<i>Het evalueren van de communicatie van de accountants van groepsonderdelen en de adequaatheid van hun werkzaamheden</i>	A144-A149
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	A150
<i>Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie</i>	A151-A156
<i>Controleverklaring</i>	A157-A158
<i>Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep</i>	A159-A165
<i>Documentatie</i>	A166-A182

Bijlage 1: Voorbeeldtekst van een controleverklaring van een onafhankelijke accountant indien de groepsaccountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

Bijlage 2: Inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep

Bijlage 3: Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 De Standaarden zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten van een groep (een groepscontrole). Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, inclusief de situaties waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn. De vereisten en leidraden in deze Standaard verwijzen naar, of vormen een aanvulling op de toepassing van andere relevante Standaarden voor groepscontroles, in het bijzonder Standaard 220¹, Standaard 230², Standaard 300³, Standaard 315⁴, en Standaard 330⁵. (Zie par. A1 en A2)
- 2 De financiële overzichten van een groep omvatten de financiële informatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces, zoals beschreven in paragraaf 14(k). De term consolidatieproces zoals gebruikt in deze Standaard verwijst niet alleen naar het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook naar de presentatie van de gecombineerde financiële overzichten, en naar de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies. (Zie par. A3, A4, A5 en A27)
- 3 Zoals uitgelegd in Standaard 220⁶, kunnen onderdelen van deze Standaard, afhankelijk van de omstandigheden, ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten niet zijnde een groepscontrole waarbij ook personen van een andere accountantseenheid onderdeel zijn van het opdrachtteam. Deze Standaard kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien een dergelijke persoon wordt betrokken om op een verre locatie aanwezig te zijn bij een fysieke voorraadopname, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren bij een shared service center.

Groepen en groepsonderdelen

- 4 Een groep kan op verschillende manieren georganiseerd zijn. Zo kan een groep worden georganiseerd op basis van juridische of andere entiteiten (bijvoorbeeld een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity-methode worden verwerkt). Een groep kan ook worden georganiseerd op basis van geografie, op basis van andere economische eenheden (zoals filialen of divisies) of op basis van functies of bedrijfsactiviteiten. In deze Standaard worden deze verschillende organisatievormen gezamenlijk aangeduid als 'entiteiten of bedrijfseenheden'. (Zie par. A6)
- 5 De groepsaccountant stelt een passende aanpak voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden op om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Voor dit doel past de groepsaccountant professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze bepaling is gebaseerd op het inzicht van de groepsaccountant in de groep en haar omgeving, en andere factoren, zoals de mogelijkheid om controlewerkzaamheden centraal uit te voeren, de aanwezigheid van shared service centers, of de aanwezigheid van gemeenschappelijke informatiesystemen en de interne beheersing. (Zie par. A7, A8 en A9)

1 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*.

2 Standaard 230, *Controledocumentatie*.

3 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

4 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

5 Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

6 Standaard 220, paragraaf A1.

Betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen

- 6 Standaard 220⁷ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat er voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren. Bij een groepscontrole kunnen deze middelen mede bestaan uit accountants van groepsonderdelen. Derhalve vereist deze Standaard dat de groepsaccountant bepaalt wat de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen is.
- 7 De groepsaccountant kan accountants van groepsonderdelen inschakelen om informatie te verstrekken, of om controlewerkzaamheden uit te voeren, om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard. Accountants van groepsonderdelen hebben wellicht meer ervaring met en meer diepgaande kennis van de groepsonderdelen en hun omgeving (waaronder lokale wet- en regelgeving, bedrijfspraktijken, taal en cultuur) dan de groepsaccountant. Derhalve kunnen, en worden veelal, accountants van groepsonderdelen tijdens alle fases van de groepscontrole betrokken. (Zie par. A10 en A11)
- 8 Het controlerisico is een functie van het risico op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.⁸ Het ontdekkingsrisico bij een groepscontrole omvat het risico dat een accountant van een groepsonderdeel een afwijking in de financiële informatie van een groepsonderdeel die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep kan veroorzaken niet ontdekt, en dat de groepsaccountant deze afwijking mogelijk niet ontdekt. Derhalve vereist deze Standaard voldoende en passende betrokkenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau of van de groepsaccountant, indien van toepassing, bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen en benadrukt het belang van wederzijdse communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen. Bovendien worden in deze Standaard de aangelegenheden toegelicht waarmee de groepsaccountant rekening houdt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie par. A12 en A13)

Professioneel-kritische instelling

- 9 In overeenstemming met Standaard 200⁹ wordt van het opdrachtteam vereist de groepscontrole te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en hierbij professionele oordeelsvorming toe te passen. De passende uitoefening van een professioneel-kritische instelling kan blijken door de handelingen en de communicatie van het opdrachtteam, waaronder het benadrukken van het belang dat ieder lid van het opdrachtteam gedurende de groepscontrole een professioneel-kritische instelling toepast. Dergelijke handelingen en communicatie kunnen specifieke stappen bevatten om belemmeringen te beperken die een gepaste uitoefening van een professioneel-kritische instelling kunnen tegenwerken. (Zie par. A14, A15, A16, A17 en A18)

Schaalbaarheid

- 10 Deze Standaard is bedoeld voor alle groepscontroles, ongeacht de omvang of complexiteit. De vereisten van deze Standaard zijn bedoeld om te worden toegepast in de context van de aard en de omstandigheden van elke groepscontrole. Indien een groepscontrole bijvoorbeeld in het geheel wordt uitgevoerd door de groepsaccountant, zijn sommige vereisten in deze Standaard niet relevant omdat zij afhankelijk zijn van de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen. Dit kan het geval zijn indien de groepsaccountant in staat is de controlewerkzaamheden centraal uit te voeren of in staat is om de werkzaamheden op het niveau van de groepsonderdelen uit te voeren zonder daarbij de accountants van de groepsonderdelen in te schakelen. De leidraden in de paragrafen A119 en A120 kunnen ook nuttig zijn voor de toepassing van deze Standaard in deze omstandigheden.

⁷ Standaard 220, paragraaf 25.

⁸ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A34.

⁹ Standaard 200, paragrafen 15 en 16.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner op groepsniveau en de groepsaccountant

- 11 De opdrachtpartner op groepsniveau blijft eindverantwoordelijk, en daarmee verantwoordelijk voor de naleving van de vereisten van deze Standaard. De term 'de opdrachtpartner op groepsniveau dient verantwoordelijkheid te nemen voor...' of 'de groepsaccountant dient verantwoordelijkheid te nemen voor...' wordt gebruikt voor die vereisten waarbij het de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant is toegestaan de opzet of de uitvoering van de werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam met de passende vaardigheden of passende ervaring, waaronder accountants van de groepsonderdelen. Met betrekking tot andere vereisten wordt met deze Standaard uitdrukkelijk bedoeld dat het vereiste of de verantwoordelijkheid wordt vervuld door de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant, indien van toepassing, waarbij de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant informatie kan verkrijgen van de accountantseenheid of van andere leden van het opdrachtteam. (Zie par. A29)

Ingangsdatum

- 12 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 13 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a met betrekking tot de aanvaarding en continuering van de opdracht voor de groepscontrole, bepalen of naar verwachting voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
 - b het identificeren en inschatten van de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten, en het plannen en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om op passende wijze in te spelen tot de ingeschatte risico's;
 - c gedurende de groepscontrole voldoende en op passende wijze betrokken zijn bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen, inclusief het duidelijk communiceren over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden en het evalueren van de resultaten van die werkzaamheden; en
 - d evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, inclusief de werkzaamheden die door de accountants van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd, als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.

Definities

- 14 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *aggregatierisico* – waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt. (Zie par. A19)
 - b *groepsonderdeel* – entiteit, bedrijfseenheid, functie of zakelijke activiteit, of een combinatie hiervan, die door de groepsaccountant wordt bepaald ten behoeve van het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in een groepscontrole. (Zie par. A20)
 - c *accountant van een groepsonderdeel* – accountant die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam¹⁰ van een groepscontrole. (Zie par. A21, A22 en A23)

¹⁰ Standaard 220, paragraaf 12(d).

- d *management van een groepsonderdeel* – management dat verantwoordelijk is voor een groepsonderdeel. (Zie par. A24)
 - e *uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel* – bedrag dat wordt vastgesteld door de groepsaccountant om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen met betrekking tot het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in relatie tot een groepsonderdeel.
 - f *groep* – rapporterende eenheid waarvoor financiële overzichten op groepsniveau worden opgesteld.
 - g *groepscontrole* – controle van de financiële overzichten van een groep.
 - h *groepsaccountant* – opdrachtpartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor:
 - i het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau;
 - ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden;
 - iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
 - i *controleoordeel op groepsniveau* – controleoordeel over de financiële overzichten van een groep.
 - j *opdrachtpartner op groepsniveau* – opdrachtpartner¹¹ die verantwoordelijk is voor de groepscontrole. (Zie par. A25)
 - k *financiële overzichten van de groep* – financiële overzichten die door middel van een consolidatieproces de financiële informatie van meer dan een entiteit of bedrijfseenheid omvatten. Voor de toepassing van deze Standaard omvat een consolidatieproces: (Zie par. A26, A27 en A28)
 - i integrale en proportionele consolidatie, of verslaggeving op basis van de equity-methode;
 - ii de presentatie van gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijke zeggenschap wordt uitgeoefend of die onder gemeenschappelijke leiding staan; of
 - iii de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies.
 - l *groepsmanagement* – management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep.
 - m *uitvoeringsmaterialiteit van de groep* – uitvoeringsmaterialiteit¹² met betrekking tot de financiële overzichten van de groep als geheel, zoals bepaald door de groepsaccountant.
- 15 Indien in deze Standaard wordt verwezen naar 'het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving' wordt bedoeld het stelsel inzake financiële verslaggeving dat van toepassing is op de financiële overzichten van de groep.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole

- 16 Bij de toepassing van Standaard 220¹³ dient de opdrachtpartner op groepsniveau de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht voor de groepscontrole. Daarbij dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. A29 en A30)

¹¹ Standaard 220, paragraaf 12(a).

¹² Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle, paragrafen 9 en 11.*

¹³ Standaard 220, paragraaf 13.

- a de verantwoordelijkheid te nemen voor het creëren van een omgeving voor de opdracht voor de groepscontrole die het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt; (Zie par. A31)
- b voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de gehele opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen, zodat de opdrachtpartner op groepsniveau de basis heeft om vast te stellen of de significante oordelen die zijn gevormd en de conclusies die zijn getrokken passend zijn gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

- 17 Voordat de opdrachtpartner op groepsniveau de opdracht voor de groepscontrole aanvaardt of continueert, dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of er naar verwachting voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A32, A33, A34 en A35)
- 18 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau na de aanvaarding of continuering van de opdracht voor de groepscontrole concludeert dat geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau de mogelijke effecten op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A36)

Opdrachtvoorwaarden

- 19 Bij het toepassen van Standaard 210¹⁴ dient de groepsaccountant met het groepsmanagement overeen te komen dat het groepsmanagement zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt om het opdrachtteam: (Zie par. A37)
 - a toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het groepsmanagement kennis heeft die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep, zoals administratieve vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b aanvullende informatie te verschaffen die het opdrachtteam van het groepsmanagement of van het management van de groepsonderdelen voor het doel van de groepscontrole kan vragen; en
 - c onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de groep van wie het opdrachtteam vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen buiten de zeggenschap van het groepsmanagement

- 20 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau concludeert dat het groepsmanagement aan het opdrachtteam geen toegang tot de informatie of geen onbeperkte toegang tot personen binnen de groep kan verlenen vanwege beperkingen die buiten de zeggenschap van het groepsmanagement liggen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau de mogelijke effecten hiervan op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45 en A46)

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen die worden opgelegd door het groepsmanagement

- 21 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau concludeert dat: (Zie par. A43, A44, A45 en A46)
 - a het voor de groepsaccountant niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het groepsmanagement zijn opgelegd; en
 - b het mogelijke effect van deze beperkingen zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep,

¹⁴ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten, paragrafen 6(b) en 8(b)*.

dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:

- i in het geval van een eerste opdracht, de opdracht niet te aanvaarden, of in het geval van een doorlopende opdracht, de opdracht terug te geven indien dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
- ii indien wet- of regelgeving een accountant verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het anderszins niet mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat de controle van de financiële overzichten van de groep voor zover mogelijk is uitgevoerd.

Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau

- 22 Bij het toepassen van Standaard 300¹⁵ dient de groepsaccountant een algehele controleaanpak op groepsniveau en een controleprogramma op groepsniveau vast te stellen, en deze te herzien indien nodig. Hierbij dient de groepsaccountant: (Zie par. A47, A48, A49 en A50)
- a de groepsonderdelen te bepalen waarop controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd; en (Zie par. A51)
 - b de middelen te bepalen die nodig zijn om de opdracht voor de groepscontrole uit te voeren, waaronder de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen. (Zie par. A52, A53, A54, A55 en A56)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen ingeschakeld zijn

- 23 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of de groepsaccountant in staat zal zijn om voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel. (Zie par. A57)
- 24 Als onderdeel van de evaluatie in paragraaf 23 dient de groepsaccountant aan de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om te bevestigen dat de accountant van het groepsonderdeel zal samenwerken met de groepsaccountant, waaronder te bevestigen of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden zal uitvoeren zoals gevraagd door de groepsaccountant. (Zie par. A58)

Relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften

- 25 Bij de toepassing van Standaard 220¹⁶ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie par. A59, A60 en A87)
- a dat de accountants van de groepsonderdelen op de hoogte zijn gesteld van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole; en
 - b het krijgen van bevestiging dat de accountants van de groepsonderdelen de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften, begrijpen en deze zullen naleven.

Middelen voor de opdracht

- 26 Bij de toepassing van Standaard 220¹⁷ dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67 en A68)

¹⁵ Standaard 300, paragrafen 7, 8, 9, 10 en A10.

¹⁶ Standaard 220, paragraaf 17.

¹⁷ Standaard 220, paragrafen 25 en 26.

- a vast te stellen dat accountants van de groepsonderdelen over de passende competenties en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de toegewezen controlewerkzaamheden voor dat groepsonderdeel uit te voeren; en
 - b indien informatie over de resultaten vanuit het monitoring- en herstelproces of vanuit externe onderzoeken met betrekking tot de accountant van het groepsonderdeel ter beschikking is gesteld door de accountantseenheid van de groepsaccountant of op andere wijze ter beschikking is gesteld aan de opdrachtpartner op groepsniveau, de relevantie van deze informatie door de groepsaccountant te bepalen in het kader van de vereisten van paragraaf 26(a).
- 27 De groepsaccountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel zonder de accountant van het groepsonderdeel te betrekken indien:
- a de accountant van het groepsonderdeel de relevante ethische voorschriften niet naleeft die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften¹⁸; of (Zie par. A69 en A70)
 - b de opdrachtpartner op groepsniveau ernstige bedenkingen heeft over de aangelegenheden in paragrafen 23-26. (Zie par. A71)

De uitvoering van de opdracht

- 28 Bij het toepassen van Standaard 220¹⁹ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, waarbij rekening wordt gehouden met: (Zie par. A72, A73, A74, A75, A76 en A77)
- a onderwerpen waarbij wordt ingeschat dat er sprake is van hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of van significante risico's die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315; en
 - b onderwerpen in de controle van de financiële overzichten van de groep waarbij sprake is van significante oordeelsvorming.

Communicatie met de accountants van de groepsonderdelen

- 29 De groepsaccountant dient te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden en de verwachtingen van de groepsaccountant, waaronder de verwachting dat de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen plaatsvindt op passende momenten gedurende de groepscontrole. (Zie par. A78, A79, A80, A81, A82, A83, A84, A85, A86 en A87)

Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep

- 30 Bij het toepassen van Standaard 315²⁰ dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het verwerven van inzicht in het volgende: (Zie par. A88, A89, A90, A91 en A92)
- a de groep en haar omgeving, waaronder: (Zie par. A93, A94 en A95)
 - i de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep, met inbegrip van:
 - a de locaties waar de groep haar activiteiten heeft;
 - b de aard van de activiteiten van de groep en de mate waarin deze binnen de groep gelijksoortig zijn; en

18 Standaard 200, paragraaf 14.

19 Standaard 220, paragraaf 29.

20 Standaard 315, paragrafen 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27.

- c de mate waarin het bedrijfsmodel van de groep het gebruik van informatietechnologie (IT) integreert;
- ii regelgevende factoren die effect hebben op de entiteiten en bedrijfseenheden in de groep; en
- iii de maatstaven die intern en extern worden gebruikt voor het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteiten of bedrijfseenheden;
- b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de consistentie van de grondslagen en toepassingen in de gehele groep; en
- c het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:
 - i de aard en de mate waarin interne beheersmaatregelen gemeenschappelijk zijn; (Zie par. A96, A97, A98, A99 en A102)
 - ii of, en zo ja, op welke wijze de groep activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving centraliseert; (Zie par. A100, A101 en A102)
 - iii het consolidatieproces dat wordt gebruikt door de groep, inclusief, indien van toepassing, subconsolidaties en consolidatieaanpassingen; en
 - iv hoe het groepsmanagement communiceert aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden over significante aangelegenheden ter ondersteuning van het opstellen van de financiële overzichten van de groep en gerelateerde verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving in het informatiesysteem en andere onderdelen van het interne beheersingssysteem van de groep. (Zie par. A103, A104 en A105)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 31 De groepsaccountant dient tijdig te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over: (Zie par. A106)
- a aangelegenheden die de groepsaccountant als relevant heeft aangemerkt voor de opzet of uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden door de accountant van het groepsonderdeel voor de groepscontrole;
 - b bij het toepassen van Standaard 550²¹, verbonden partijen of transacties met verbonden partijen die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, en alle andere verbonden partijen waarvan de groepsaccountant op de hoogte is, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel; en (Zie par. A107)
 - c bij de toepassing van Standaard 570²², gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of door de groepsaccountant die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de groep om de continuïteit te handhaven, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.
- 32 De groepsaccountant dient de accountants van de groepsonderdelen te verzoeken om tijdig te communiceren over:
- a aangelegenheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel waarvan de accountant van het groepsonderdeel vaststelt dat deze relevant zijn voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten;
 - b relaties met verbonden partijen die niet eerder door het groepsmanagement of door de groepsaccountant zijn geïdentificeerd; en (Zie par. A107)
 - c iedere gebeurtenis of omstandigheid die is geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel die gereede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijk van de groep om de continuïteit te handhaven.

21 Standaard 550, Verbonden partijen, paragraaf 17.

22 Standaard 570, Continuïteit.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

- 33 Bij het toepassen van Standaard 315²³ dient de groepsaccountant, op basis van het in paragraaf 30 verkregen inzicht, verantwoordelijkheid te nemen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's met betrekking tot het consolidatieproces. (Zie par. A108, A109, A110, A111, A112 en A113)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 34 Bij de toepassing van Standaard 315²⁴ dient de groepsaccountant te evalueren of de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden die door de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd een passende basis vormt voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A114 en A115)

Materialiteit

- 35 Bij het toepassen van Standaard 320²⁵ en Standaard 450²⁶ dient de groepsaccountant, indien transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep zijn gedisaggregeerd over meerdere groepsonderdelen, voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden het volgende vast te stellen:
- a de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel. Om in te spelen op het aggregatierisico dient dit bedrag lager te zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau; (Zie par. A116, A117, A118, A119 en A120)
 - b de grenswaarde waarboven afwijkingen die worden geïdentificeerd in de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden gecommuniceerd met de groepsaccountant. Deze grenswaarde dient niet hoger te zijn dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt beschouwd voor de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A121)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 36 De groepsaccountant dient de in overeenstemming met paragraaf 35 vastgestelde bedragen te communiceren met de accountant van het groepsonderdeel. (Zie par. A122 en A123)

Inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

- 37 Bij het toepassen van Standaard 330²⁷ dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, waaronder het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor verdere controlewerkzaamheden nodig zijn en de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die bij die groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. (Zie par. A124, A125, A126, A127, A128, A129, A130, A131, A132, A133, A134, A135, A136, A137, A138 en A139)

Consolidatieproces

- 38 De groepsaccountant dient verantwoordelijkheid te nemen voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep voortvloeiend uit het consolidatieproces. Dit dient te omvatten: (Zie par. A140)

23 Standaard 315, paragrafen 28, 29, 30, 31, 32, 33 en 34.

24 Standaard 315, paragrafen 35.

25 Standaard 320, paragraaf 11.

26 Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 5.

27 Standaard 330, paragrafen 6 en 7.

- a het evalueren of alle entiteiten en bedrijfseenheden zijn opgenomen in de financiële overzichten van de groep zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot subconsolidaties;
 - b het evalueren van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen; (Zie par. A141)
 - c het evalueren of uit de oordeelsvorming van het management tijdens het consolidatieproces indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management opkomen; en
 - d het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die zich tijdens het consolidatieproces voordoen.
- 39 Indien de financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor de financiële verslaggeving die op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, dient de groepsaccountant te evalueren of de financiële informatie op passende wijze is aangepast ten behoeve van het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep.
- 40 Indien de financiële overzichten van de groep financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid bevatten waarvan de einddatum van de verslaggevingsperiode verschilt van die van de groep, dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het evalueren of passende aanpassingen in de financiële overzichten zijn aangebracht, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 41 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, dient de groepsaccountant te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel over aangelegenheden waarvan de groepsaccountant of de accountant van het groepsonderdeel heeft vastgesteld dat ze relevant zijn voor de opzet van de manier waarop wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.
- 42 Voor gebieden met hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of significante risico's geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te werken controlewerkzaamheden bepaalt, dient de groepsaccountant de geschiktheid van de opzet en de uitvoering van die verdere controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie par. A142)
- 43 Indien accountants van groepsonderdelen verdere controlewerkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, dient de groepsaccountant de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden te bepalen. (Zie par. A143)
- 44 De groepsaccountant dient vast te stellen of de financiële informatie die is geïdentificeerd in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel (zie paragraaf 45(a)) de financiële informatie is die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.

Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en de adequaatheid van hun werkzaamheden

- 45 De groepsaccountant dient de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke communicatie dient te omvatten: (Zie par. A144)
- a de identificatie van de financiële informatie waarvoor de accountant van het groepsonderdeel is verzocht om controlewerkzaamheden uit te voeren;
 - b of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden heeft uitgevoerd waar de groepsaccountant om heeft gevraagd;

- c de vraag of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan de ethische voorschriften die voor de opdracht voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - d informatie over gevallen van het niet naleven van wet- of regelgeving;
 - e gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel die zijn geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel en die boven de grenswaarde liggen die is gecommuniceerd door de groepsaccountant in overeenstemming met paragraaf 36; (Zie par. A145)
 - f indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
 - g een beschrijving van alle tekortkomingen in het interne beheersingssysteem die zijn geïdentificeerd in verband met de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;
 - h fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij het interne beheersingssysteem op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;
 - i andere significante aangelegenheden die door de accountant van het groepsonderdeel zijn gecommuniceerd of naar verwachting worden gecommuniceerd aan het management van het groepsonderdeel of aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel;
 - j alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van de groepsaccountant wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
 - k het totaal van de bevindingen of conclusies van de accountant van het groepsonderdeel. (Zie par. A146)
- 46 De groepsaccountant dient:
- a significante aangelegenheden die voortvloeien uit de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel, waaronder de aangelegenheden in overeenstemming met paragraaf 45, waar passend, te bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management van de groep; en
 - b te evalueren of de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel adequaat is voor de doelstellingen van de groepsaccountant. Indien deze communicatie niet adequaat is voor de doelstellingen van de groepsaccountant dient de groepsaccountant de gevolgen hiervan voor de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A147)
- 47 De groepsaccountant dient te bepalen of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controle-documentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij dient de groepsaccountant het volgende te overwegen: (Zie par. A148 en A149)
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountant van het groepsonderdeel;
 - b de competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen zoals vastgesteld in overeenstemming met paragraaf 26(a); en
 - c de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- 48 Indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet adequaat zijn voor de doelstellingen van de groepsaccountant, dient de groepsaccountant te bepalen welke aanvullende controlewerkzaamheden dienen te worden uitgevoerd, en of deze moeten worden uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel of door de groepsaccountant.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

- 49 Bij het toepassen van Standaard 560²⁸ dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het uitvoeren van werkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, het verzoeken van accountants van de groepsonderdelen om werkzaamheden uit te voeren, gericht op het identificeren van gebeurtenissen die een aanpassing of een toelichting kunnen vereisen in de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A150)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 50 De groepsaccountant dient de accountants van de groepsonderdelen te verzoeken de groepsaccountant op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die mogelijk een aanpassing of een toelichting in de financiële overzichten van de groep noodzakelijk maken. (Zie par. A150)

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

- 51 Bij het toepassen van Standaard 330²⁹ dient de groepsaccountant te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountants van de groepsonderdelen, om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren. (Zie par. A151, A152, A153, A154 en A155)
- 52 De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het oordeel op groepsniveau is van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen (ongeacht of deze door de groepsaccountant zijn geïdentificeerd of door accountants van groepsonderdelen zijn gecommuniceerd) en van alle gevallen waarin het niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie par. A156)

Controleverklaring

- 53 De controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep dient niet te verwijzen naar een accountant van een groepsonderdeel, tenzij wet- of regelgeving vereist om een dergelijke verwijzing op te nemen. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring aan te geven dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel de accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau voor het controloordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie par. A157 en A158)

Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep

Communicatie met het management van de groep

- 54 De groepsaccountant dient aan het groepsmanagement een overzicht te communiceren van de geplande reikwijdte en timing van de controle, waaronder een overzicht van de uit te voeren werkzaamheden bij de groepsonderdelen van de groep. (Zie par. A159)
- 55 Indien door de groepsaccountant fraude is geïdentificeerd dan wel de groepsaccountant over fraude is geattendeerd door een accountant van een groepsonderdeel (Zie par. 45(h)), of indien uit informatie blijkt dat er mogelijk sprake is van fraude, dient de groepsaccountant dit tijdig te communiceren aan het passende verantwoordelijkheidsniveau van het groepsmanagement teneinde de personen die primair verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie par. A160)
- 56 Van een accountant van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden worden vereist een oordeel over de financiële overzichten van een entiteit of een be-

28 Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragrafen 6 en 7.

29 Standaard 330, paragraaf 26.

drijfseenheid die onderdeel is van de groep tot uitdrukking te brengen. In dat geval dient de groepsaccountant het groepsmanagement te verzoeken om het management van de entiteit of de bedrijfseenheid op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid waarvan de groepsaccountant zich bewust wordt die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van de entiteit of de bedrijfseenheid, maar waarvan het management van de entiteit of de bedrijfseenheid mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert over deze aangelegenheid te communiceren met het management van de entiteit of de bedrijfseenheid, dient de groepsaccountant deze aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen van de groep. Indien deze aangelegenheid niet wordt opgelost, dient de groepsaccountant, behoudens juridische overwegingen en overwegingen inzake professionele geheimhoudingsverplichtingen, te overwegen of deze de accountant van het groepsonderdeel zal aanraden om de controleverklaring bij de financiële overzichten van de entiteit of de bedrijfseenheid niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie par. A161 en A162)

Communicatie met de met governance belaste personen van de groep

- 57 De groepsaccountant dient de volgende aangelegenheden te communiceren met de met governance belaste personen van de groep, naast de aangelegenheden die op grond van Standaard 260³⁰ en andere Standaarden vereist zijn: (Zie par. A163)
- a een overzicht van de bij de groepsonderdelen van de groep uit te voeren werkzaamheden en de aard van de geplande betrokkenheid van de groepsaccountant bij de door de accountants van de groepsonderdelen uit te voeren werkzaamheden; (Zie par. A164)
 - b gevallen waarin de beoordeling door de groepsaccountant van de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel aanleiding gaf tot bezorgdheid over de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant van een groepsonderdeel, en hoe de groepsaccountant heeft ingespeeld op dit punt van zorg;
 - c eventuele beperkingen ten aanzien van de reikwijdte van de groepscontrole, bijvoorbeeld significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen in de toegang tot personen of informatie;
 - d fraude of vermoeden van fraude waarbij het groepsmanagement, het management van het groepsonderdeel, werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing of anderen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

Communicatie van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

- 58 Bij het toepassen van Standaard 265³¹ dient de groepsaccountant te bepalen of eventuele geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing van de groep dienen te worden gecommuniceerd aan de met governance belaste personen van de groep of aan het groepsmanagement. Hierbij dient de groepsaccountant tekortkomingen in de interne beheersing te overwegen die zijn geïdentificeerd door de accountants van de groepsonderdelen en die zijn gecommuniceerd aan de groepsaccountant in overeenstemming met paragraaf 45(g). (Zie par. A165)

Documentatie

- 59 In overeenstemming met Standaard 230³² dient de controledocumentatie van een controleopdracht op groepsniveau voldoende te zijn om een ervaren accountant, die niet eerder betrokken was bij de controle, in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen controle-informatie, en de conclusies die zijn getrokken ten aanzien van significante aangelegenheden die tijdens de groepscontrole aan de orde zijn gekomen.

30 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

31 Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.

32 Standaard 230, paragraaf 8.

Bij de toepassing van Standaard 230³³ dient de groepsaccountant het volgende in de controledocumentatie op te nemen: (Zie par. A166, A167, A168, A169, A179, A180, A181 en A182)

- a significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen van de toegang tot personen of informatie binnen de groep die zijn overwogen voordat werd besloten de opdracht te aanvaarden of te continueren, of die aan de orde kwamen na de aanvaarding of continuering, en op welke wijze is ingespeeld op deze aangelegenheden;
- b de basis voor de bepaling door de groepsaccountant van de groepsonderdelen voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole; (Zie par. A170)
- c de basis voor de vaststelling van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel en de grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen in de financiële informatie van de groepsonderdelen aan de groepsaccountant;
- d de basis voor de bepaling door de groepsaccountant dat accountants van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd om de toegewezen controlewerkzaamheden voor de groepsonderdelen uit te voeren; (Zie par. A171)
- e belangrijke elementen van het inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep in overeenstemming met paragraaf 30(c);
- f de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsaccountant van aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 47; (Zie par. A172, A173, A174, A175, A176, A177 en A178)
- g aangelegenheden met betrekking tot de communicatie met accountants van de groepsonderdelen, waaronder:
 - i aangelegenheden, indien van toepassing, met betrekking tot fraude, verbonden partijen, of de continuïteit, die zijn gecommuniceerd in overeenstemming met paragraaf 32;
 - ii aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole, in overeenstemming met paragraaf 45, waaronder hoe de groepsaccountant heeft ingespeeld op significante aangelegenheden die zijn besproken met de accountants van de groepsonderdelen of het management van hun werkzaamheden; of
- h de evaluatie door de groepsaccountant van, en de manier waarop is ingespeeld op, de bevindingen of conclusies van de accountants van de groepsonderdelen ten aanzien van aangelegenheden die een materieel effect kunnen hebben op de financiële overzichten van de groep.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie par. 1 en 2)

- A1 Deze Standaard behandelt ook bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op de opdrachtspartner op groepsniveau of de groepsaccountant, naargelang van toepassing, bij het toepassen van de vereisten en leidraden in Standaard 220, waaronder die voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A2 In Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement³⁴ bepaalt de opdrachten waarvoor vereist is dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd. In Nederland

³³ Standaard 230, paragrafen 1, 2, 3, 9, 10, 11, A6, A7 en bijlage.

³⁴ De Verordening (EU) 537/2014, de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement.

geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsbeoordeling³⁵ bepaalt de benoeming en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, waaronder die voor een groepscontrole.

- A3 Een entiteit of een bedrijfseenheid van een groep kan ook eigen financiële overzichten van een groep opstellen waarin de financiële informatie is opgenomen van die entiteiten of bedrijfseenheden waaruit ze is opgebouwd (dat wil zeggen, een subgroep). Deze Standaard is van toepassing op een controle van de financiële overzichten van een groep van dergelijke subgroepen die is uitgevoerd op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen.
- A4 Een enkelvoudige juridische entiteit kan zijn georganiseerd op basis van meer dan één bedrijfseenheid, bijvoorbeeld een bedrijf met activiteiten op meerdere locaties, zoals een bank met meerdere filialen. Indien deze bedrijfseenheden kenmerken hebben zoals verschillende locaties, gescheiden management of gescheiden informatiesystemen (waaronder een gescheiden grootboek) en de financiële informatie wordt geaggregeerd bij het opstellen van de financiële overzichten van de enkele juridische entiteit, voldoen deze financiële overzichten aan de definitie van financiële overzichten van een groep omdat zij de financiële informatie bevatten van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces.
- A5 In sommige gevallen kan een enkele juridische entiteit haar informatiesysteem inrichten om financiële informatie voor meer dan een product of dienst vast te leggen voor juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden. In deze omstandigheden zijn de financiële overzichten van de entiteit geen financiële overzichten van de groep omdat er geen aggregatie plaatsvindt van de financiële informatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces. Daarnaast worden met het vastleggen van gescheiden informatie (bijvoorbeeld in een subgrootboek) ten behoeve van juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden geen gescheiden entiteiten of bedrijfseenheden gecreëerd (bijvoorbeeld divisies) zoals bedoeld in deze Standaard.

Groepen en groepsonderdelen

(Zie par. 4 en 5)

- A6 Het informatiesysteem van de groep, waaronder het proces voor financiële verslaggeving, kan wel of niet zijn afgestemd op de organisatiestructuur van de groep. Een groep kan bijvoorbeeld georganiseerd zijn op basis van de juridische structuur, terwijl het informatiesysteem is georganiseerd op basis van functies, processen, producten of diensten (of op basis van groepen van producten of dienstgroepen), of op basis van geografische locaties, ten behoeve van managementdoelstellingen of ten behoeve van de verslaggeving.
- A7 De groepsaccountant kan op basis van het inzicht in de organisatiestructuur en het informatiesysteem van de groep bepalen dat de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk mag worden overwogen voor het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden. Een groep kan bijvoorbeeld drie juridische entiteiten hebben met gelijksoortige bedrijfskenmerken, die actief zijn in dezelfde geografische regio, onder hetzelfde management, die een gemeenschappelijk intern beheersingssysteem gebruiken, waaronder het informatiesysteem. In deze omstandigheden kan de groepsaccountant besluiten om deze drie juridische entiteiten als één groepsonderdeel te behandelen.
- A8 Een groep kan ook activiteiten of processen centraliseren die van toepassing zijn op meer dan één entiteit of bedrijfseenheid binnen de groep, bijvoorbeeld door het gebruik van een shared service center. Indien dergelijke gecentraliseerde activiteiten relevant zijn voor het financiële verslagleggingsproces van de groep kan de groepsaccountant bepalen dat het shared service center een groepsonderdeel is.

³⁵ Artikel 8 van de Verordening (EU) 537/2014, artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 20 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

- A9 Een andere overweging die mogelijk relevant is bij het identificeren van groepsonderdelen door de groepsaccountant is hoe het management de operationele segmenten heeft bepaald in overeenstemming met de toelichtingsvereisten die volgen uit het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.³⁶

Betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen

(Zie par. 7 en 8)

- A10 Accountants van groepsonderdelen kunnen een controle uitvoeren van de financiële overzichten van een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen, met name indien het groepsonderdeel een juridische entiteit betreft. Indien een accountant van een groepsonderdeel ook een controle uitvoert of heeft afgerond van de financiële overzichten van een groepsonderdeel kan de groepsaccountant gebruikmaken van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten van een groepsonderdeel, mits de groepsaccountant zich ervan heeft vergewist dat deze werkzaamheden geschikt zijn voor de doelstellingen van de groepscontrole. Daarnaast kunnen accountants van groepsonderdelen de werkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel aanpassen om hiermee ook te voldoen aan de behoeften van de groepsaccountant. In ieder voorkomend geval zijn de vereisten van deze Standaard van toepassing, waaronder de vereisten die betrekking hebben op de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A11 In overeenstemming met Standaard 220³⁷ wordt van de opdrachtpartner vereist vast te stellen dat de aanpak van de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van werkzaamheden aansluiten bij de aard en de omstandigheden van de controleopdracht. In paragraaf A76 staan voorbeelden van verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. Deze voorbeelden kunnen behulpzaam zijn indien de groepsaccountant voornemens is om gebruik te maken van de controlewerkzaamheden van een controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel die al is afgerond.
- A12 Zoals toegelicht in Standaard 200³⁸ heeft het ontdekkingsrisico betrekking op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant die door de accountant zijn bepaald om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het ontdekkingsrisico is een functie van niet alleen de effectiviteit van controlewerkzaamheden, maar ook van de toepassing van deze werkzaamheden door de accountant. Hierdoor wordt het ontdekkingsrisico beïnvloed door aangelegenheden zoals een adequate planning, de toewijzing van passende middelen aan de opdracht, het toepassen van een professioneel-kritische instelling en het toezicht op en de beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd.
- A13 Ontdekkingsrisico is een breder concept dan het aggregatierisico zoals besproken in paragrafen 14(a) en A19. Tijdens een groepscontrole kan er een hogere waarschijnlijkheid zijn dat de aggregatie van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen boven de materialiteitsgrens voor de financiële overzichten als geheel op groepsniveau uitkomt, omdat de controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen mogelijk afzonderlijk van elkaar binnen de groep worden uitgevoerd. Derhalve wordt de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel door de groepsaccountant bepaald, om het aggregatierisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

Professioneel-kritische instelling

(Zie par. 9)

- A14 Standaard 220³⁹ geeft voorbeelden van belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau, waaronder onbewuste gevallen van tendenties van de accoun-

³⁶ Zie bijvoorbeeld International Financial Reporting Standard (IFRS) 8, Operationele segmenten.

³⁷ Standaard 220, paragraaf 30(b).

³⁸ Standaard 200, paragraaf A45.

³⁹ Standaard 220, paragrafen A34, A35 en A36.

tant die een belemmering kunnen zijn voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. Standaard 220 geeft ook mogelijke acties die het opdrachtteam kan nemen om belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau te beperken.

- A15 De vereisten en de relevante toepassingsgerichte teksten in Standaard 315⁴⁰, Standaard 540⁴¹ en andere Standaarden hebben betrekking op de toepassing van een professioneel-kritische instelling en bevatten voorbeelden hoe documentatie kan bijdragen aan het onderbouwen van de toepassing van een professioneel-kritische instelling door de accountant.
- A16 Van alle leden van het opdrachtteam wordt vereist een professioneel-kritische instelling toe te passen gedurende de gehele groepscontrole. De aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam door de groepsaccountant, met inbegrip van de accountants van de groepsonderdelen, en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen de groepsaccountant informeren over de vraag of het opdrachtteam op passende wijze een professioneel-kritische instelling heeft toegepast.
- A17 Het toepassen van een professioneel-kritische instelling tijdens een groepscontrole kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- accountants van groepsonderdelen op verschillende locaties kunnen te maken hebben met verschillende culturele invloeden, die effect kunnen hebben op de aard van de tendenties waaraan zij onderhevig zijn;
 - de complexe structuur van sommige groepen kan factoren met zich meebrengen die aanleiding geven tot een verhoogde vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang. Daarnaast kan een bovenmatig complexe organisatiestructuur een frauderisicofactor zijn in overeenstemming met Standaard 240⁴² en daarom extra tijd of expertise vereisen om inzicht te krijgen in de bedrijfsdoelstelling en de activiteiten van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden;
 - de aard en omvang van intragroeptransacties (bijvoorbeeld transacties waarbij meerdere entiteiten en bedrijfseenheden betrokken zijn binnen de groep, of meerdere verbonden partijen), kasstromen of overeengekomen interne verrekenprijzen kunnen resulteren in een nog hogere complexiteit. In sommige gevallen kunnen dergelijke aangelegenheden ook resulteren in fraude-risicofactoren;
 - indien het groepsmanagement krappe verslaggevingsdeadlines oplegt aan de groepscontrole kan dit zorgen voor druk op de leden van het opdrachtteam bij de afronding van de toegewezen werkzaamheden. In deze omstandigheden kan het nodig zijn dat het opdrachtteam extra tijd neemt om op passende wijze de beweringen van het management ter discussie te stellen, passende oordelen te vormen of op passende wijze de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd te beoordelen.
- A18 Het toepassen van een professioneel-kritische instelling door de groepsaccountant houdt ook in het alert blijven op inconsistente informatie afkomstig van de accountants van de groepsonderdelen, van het management van de groepsonderdelen en van het groepsmanagement over aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van de groep.

Definities

Aggregatierisico

(Zie par. 14(a))

- A19 In iedere controle van financiële overzichten is een aggregatierisico aanwezig, maar het is vooral belangrijk om inzicht te krijgen in en in te spelen op het aggregatierisico bij een groepscontrole, omdat er een grotere kans is dat controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd met betrekking tot trans-

40 Standaard 315, paragraaf A238.

41 Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf A11.

42 Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, bijlage 1.

actiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die zijn gedesaggregeerd over groepsonderdelen. Over het algemeen neemt het aggregatierisico toe als het aantal groepsonderdelen toeneemt en waarbij controlewerkzaamheden afzonderlijk van elkaar worden uitgevoerd, ongeacht of deze worden uitgevoerd door accountants van de groepsonderdelen of door andere leden van het opdrachtteam.

Groepsonderdeel

(Zie par. 14(b))

A20 De groepsaccountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd. In paragraaf A7 wordt toegelicht dat de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk kan worden overwogen met het oog op de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden. De verantwoordelijkheid van de groepsaccountant voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep omvat echter alle entiteiten en bedrijfseenheden waarvan de financiële informatie is opgenomen in de financiële overzichten van de groep.

Accountant van een groepsonderdeel

(Zie par. 14(c))

A21 Verwijzingen in deze Standaard naar het opdrachtteam betreffen zowel de groepsaccountant als de accountants van de groepsonderdelen. Accountants van de groepsonderdelen kunnen afkomstig zijn van een accountantseenheid binnen een netwerk, van een accountantseenheid buiten het netwerk, of van de accountantseenheid van de groepsaccountant (bijvoorbeeld van een ander kantoor binnen de accountantseenheid van de groepsaccountant).

A22 In sommige omstandigheden kan de groepsaccountant transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen centraal toetsen, of controlewerkzaamheden uitvoeren met betrekking tot een groepsonderdeel. In deze gevallen wordt de groepsaccountant niet beschouwd als een accountant van een groepsonderdeel.

A23 Paragraaf 24 vereist van de groepsaccountant om aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om te bevestigen dat de accountant van het groepsonderdeel zal samenwerken met de groepsaccountant, waaronder te bevestigen of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden zal uitvoeren zoals verzocht door de groepsaccountant. Paragraaf A58 geeft leidraden voor omstandigheden waarin de accountant van een groepsonderdeel niet in staat is om een dergelijke bevestiging te geven.

Management van een groepsonderdeel

(Zie par. 14(d))

A24 Het management van een groepsonderdeel heeft betrekking op het management dat verantwoordelijk is voor de financiële informatie of voor andere activiteiten (bijvoorbeeld het verwerken van transacties in een shared service center) voor een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep. Indien de groepsaccountant de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk beschouwt als één groepsonderdeel, of bepaalt dat een shared service center een groepsonderdeel is (zie paragrafen A7 en A8), dan verwijst het management van een groepsonderdeel naar het management dat verantwoordelijk is voor de financiële informatie of het verwerken van transacties die onderdeel zijn van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot dat groepsonderdeel. In bepaalde omstandigheden kan het zijn dat er geen sprake is van een separaat management van een groepsonderdeel en kan het groepsmanagement rechtstreeks verantwoordelijk zijn voor de financiële informatie of andere activiteiten van het groepsonderdeel.

Opdrachtpartner op groepsniveau

(Zie par. 14(j))

A25 Indien joint auditors een groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtpartner op groepsniveau' en het 'opdrachtteam' voor de toepassing van de Standaarden. Deze Standaard behandelt echter niet de

relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert voor een groepscontrole.

Financiële overzichten van de groep

(Zie par. 2, 14(k))

- A26 De vereisten voor het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep kunnen zijn gespecificeerd in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat effect kan hebben op de bepaling van de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden die moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep. Sommige stelsels vereisen bijvoorbeeld het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten indien een entiteit (een moedermaatschappij) zeggenschap heeft over een of meerdere andere entiteiten (bijvoorbeeld dochtermaatschappijen) via een meerderheidsbelang of op andere wijze. Soms bevat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving separate vereisten voor de presentatie van gecombineerde financiële overzichten, of staat dit op een andere wijze toe. Voorbeelden van omstandigheden waarin de presentatie van gecombineerde financiële overzichten kan zijn toegestaan zijn bijvoorbeeld entiteiten die geen moedermaatschappij hebben maar waarover gezamenlijk zeggenschap wordt uitgeoefend, of entiteiten die vallen onder een gezamenlijk management.
- A27 De term 'consolidatieproces' zoals dat wordt gebruikt in deze Standaard heeft niet dezelfde betekenis als 'consolidatie' of 'geconsolideerde financiële overzichten' zoals gedefinieerd of omschreven in stelsels inzake financiële verslaggeving. In plaats daarvan verwijst de term 'consolidatieproces' in bredere zin naar het proces dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de groep op te stellen.
- A28 De details van het consolidatieproces zijn per groep verschillend en zijn afhankelijk van de structuur en het informatiesysteem van de groep, waaronder het proces van financiële verslaggeving. Een consolidatieproces omvat wel overwegingen zoals de eliminatie van intragroeptransacties en -saldi en, indien van toepassing, de implicaties van verschillende verslaggevingsperioden van entiteiten of bedrijfseenheden die worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole

(Zie par. 11, 16)

- A29 Het is soms niet mogelijk of praktisch haalbaar voor de opdrachtpartner op groepsniveau om zonder hulp van anderen te voldoen aan alle vereisten die volgen uit Standaard 220, vooral indien het opdrachtteam bestaat uit een groot aantal accountants van groepsonderdelen die werkzaam zijn op meerdere locaties. Om de kwaliteit op opdrachtniveau te managen staat Standaard 220 toe dat de opdrachtpartner het opzetten of uitvoeren van de werkzaamheden, taken of handelingen toewijst aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner te ondersteunen. Derhalve is het de opdrachtpartner op groepsniveau toegestaan om werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam en is het deze leden toegestaan deze werkzaamheden, taken of handelingen verder toe te wijzen. In deze omstandigheden wordt door Standaard 220 van de opdrachtpartner vereist om de volledige verantwoordelijkheid op zich te blijven nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de controleopdracht.
- A30 Beleidslijnen of procedures die zijn vastgesteld door de accountantseenheid, of die gebruikelijke vereisten binnen het netwerk zijn of vallen onder de netwerkdiensten, kunnen de opdrachtpartner op groepsniveau ondersteunen bij het faciliteren van de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen en kunnen de groepsaccountant ondersteunen bij het aansturen van en toezicht houden op deze accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A31 Standaard 220⁴³ licht toe dat een cultuur die blijkt geeft van een commitment ten aanzien van kwaliteit wordt gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam, wanneer zij bij het uitvoeren van de

43 Standaard 220, paragraaf A28.

opdracht het verwachte gedrag laten zien. Door invulling te geven aan het vereiste in paragraaf 16(a) kan de opdrachtpartner op groepsniveau rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam (waaronder de accountants van de groepsonderdelen) en deze communicatie versterken door persoonlijk gedrag en acties (bijvoorbeeld voorbeeldgedrag van de leiding).

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Het bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen

(Zie par. 17 en 18)

A32 Bij het bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen kan de opdrachtpartner op groepsniveau inzicht verwerven in aangelegenheden zoals:

- de groepsstructuur, waaronder zowel de juridische als organisatiestructuur;
- activiteiten die significant zijn voor de groep, waaronder de sector en de regelgevende, economische en politieke omgeving waarin die activiteiten plaatsvinden;
- het gebruik van service-organisaties;
- het gebruik van shared service centers;
- het consolidatieproces;
- de vraag of de groepsaccountant:
 - onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel, inclusief die groepsonderdelen die volgens de equity-methode worden verwerkt; en
 - in staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren, indien van toepassing;
- de vraag of voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of beschikbaar zullen worden gesteld.

A33 Indien het een eerste opdracht voor de groepscontrole betreft, kan de groepsaccountant inzicht verwerven in de in paragraaf A32 genoemde aangelegenheden door:

- informatie die door het groepsmanagement wordt verschaft;
- communicatie met het groepsmanagement;
- communicatie met de met governance belaste personen van de groep; en
- indien van toepassing, communicatie met het management van groepsonderdelen of met de vorige accountant.

A34 In geval van een doorlopende opdracht kan de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden beïnvloed door significante wijzigingen, zoals:

- wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld overnames, afstotingen, joint ventures, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is ingericht);
- wijzigingen in de activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- wijzigingen in de samenstelling van de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement of kernpersonen binnen het management van groepsonderdelen waarvoor naar verwachting controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd;
- wijzigingen in het inzicht van de groepsaccountant in de integriteit en competentie van het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel;
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

- A35 Er kunnen nog aanvullende complicerende factoren zijn bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie tijdens een groepscontrole indien groepsonderdelen gevestigd zijn in andere rechtsgebieden dan het rechtsgebied van de groepsaccountant, vanwege taal- en culturele barrières en verschillende wet- en regelgeving. Wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan de accountant van een groepsonderdeel ten aanzien van het verstrekken van documentatie buiten het rechtsgebied van die accountant van een groepsonderdeel, of oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten kunnen de toegang van de groepsaccountant tot de relevante controle-informatie van de accountant van een groepsonderdeel belemmeren. Paragraaf A180 bevat mogelijke manieren om met deze situaties om te gaan.
- A36 Nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de controleopdracht op groepsniveau heeft aanvaard, kunnen beperkingen worden opgelegd die invloed hebben op de mogelijkheid voor het opdrachtteam om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder dergelijke beperkingen kunnen beperkingen zijn die invloed hebben op:
- de toegang van de groepsaccountant tot de informatie van een groepsonderdeel, het management of de met governance belaste personen van de groepsonderdelen (waaronder de relevante controledocumentatie die de groepsaccountant tracht te verkrijgen) (zie paragrafen 20 en 21); of
 - de uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen.

Paragrafen A45 en A46 zetten de mogelijke effecten van dergelijke beperkingen op de controleverklaring ten aanzien van de financiële overzichten van de groep uiteen.

Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten

(Zie par. 19)

- A37 Standaard 210⁴⁴ vereist dat de accountant de voorwaarden voor de controleopdracht overeenkomt met het management of met de met governance belaste personen, welke van toepassing is. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd. Aanvullende aangelegenheden die in de voorwaarden van een opdracht voor de groepscontrole kunnen worden opgenomen zijn:
- de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen mag niet aan beperkingen onderhevig, voor zover mogelijk onder wet- of regelgeving;
 - belangrijke mededelingen tussen de accountants van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel of het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, moeten aan de groepsaccountant worden gecommuniceerd;
 - belangrijke mededelingen tussen de regelgevende of toezichthoudende instanties en de entiteiten of bedrijfseenheden met betrekking tot aangelegenheden inzake de financiële verslaggeving die mogelijk relevant zijn voor de groepscontrole moeten aan de groepsaccountant worden gecommuniceerd;
 - het toestaan aan de groepsaccountant om werkzaamheden uit te voeren, of een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren, op het niveau van een groepsonderdeel.

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen

(Zie par. 20 en 21)

- A38 Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of personen doen niets af aan het vereiste voor de groepsaccountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
- A39 De toegang tot informatie of personen kan om velerlei redenen worden beperkt, bijvoorbeeld door beperkingen die worden opgelegd door het management van een groepsonderdeel, door wet- en regelgeving of door andere omstandigheden, bijvoorbeeld oorlog, sociale onrust of de uitbraak van

⁴⁴ Standaard 210, paragraaf 9 en 10(d).

ziekten. Paragraaf A180 beschrijft hoe de groepsaccountant beperkingen met betrekking tot de toegang tot controle-informatie van de accountant van een groepsonderdeel kan ondervangen.

A40 In bepaalde omstandigheden kan de groepsaccountant in staat zijn om beperkingen met betrekking tot de toegang tot informatie of personen te ondervangen, zoals:

- Indien de toegang tot het management of de met governance belaste personen van een groepsonderdeel is beperkt kan de groepsaccountant het groepsmanagement of de met governance belaste personen van de groep verzoeken om te helpen bij het wegnemen van de beperking of op andere wijze de informatie rechtstreeks opvragen bij het groepsmanagement of bij de met governance belaste personen van de groep.
- Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt kan de groepsaccountant vaststellen of er bepalingen zijn overeengekomen (bijvoorbeeld in de voorwaarden van een joint venture-overeenkomst of in de voorwaarden van een andere deelnemingsovereenkomst) met betrekking tot de toegang van de groep tot de financiële informatie van de entiteit en het management van de groep verzoeken deze rechten uit te oefenen.
- Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de groep heeft vertegenwoordigers die lid zijn van de raad van bestuur of behoren tot de met governance belaste personen van het minderheidsbelang, kan de groepsaccountant vragen of zij de financiële en andere informatie kunnen verstrekken waarover zij beschikken uit hoofde van deze functie.

A41 Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang van de groepsaccountant tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt, kan de groepsaccountant informatie verkrijgen die kan worden gebruikt als controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteit, bijvoorbeeld:

- Financiële informatie die kan worden verkregen van het groepsmanagement, aangezien het groepsmanagement ook de financiële informatie met betrekking tot het minderheidsbelang nodig heeft om de financiële overzichten van de groep op te stellen.
- Openbare informatie, zoals gecontroleerde financiële overzichten, openbare mededelingen of beurskoersen van eigenvermogensinstrumenten in het minderheidsbelang.

Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming, met name in relatie tot de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep en rekening houdend met andere informatiebronnen die mogelijk de verkregen controle-informatie kunnen staven of andere wijze hieraan bijdragen, of de accountant voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen.⁴⁵

A42 Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt, kan de groepsaccountant overwegen of deze beperkingen in strijd zijn met de beweringen van het groepsmanagement met betrekking tot de geschiktheid van het toepassen van de equity-methode voor het verwerken van het minderheidsbelang.

A43 Indien de groepsaccountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen ten aanzien van de toegang tot informatie en personen kan de groepsaccountant:

- de beperkingen communiceren aan de accountantseenheid van de groepsaccountant, zodat deze de groepsaccountant kan ondersteunen bij het bepalen van passende vervolgstappen. De accountantseenheid van de groepsaccountant kan bijvoorbeeld communiceren met het groepsmanagement over de beperkingen en het groepsmanagement stimuleren om te communiceren met de toezichthouders. Dit kan nuttig zijn indien de beperkingen invloed hebben op meerdere

45 Standaard 330, paragraaf 7(b).

controles in het rechtsgebied of van dezelfde accountantseenheid, bijvoorbeeld in het geval van oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten in een grote economie;

- vanuit wet- en regelgeving verplicht zijn om met de toezichthouders, beursautoriteiten of andere partijen te communiceren over de beperkingen.

A44 Beperkingen ten aanzien van toegang kunnen nog andere implicaties hebben voor de groepscontrole. Indien beperkingen bijvoorbeeld worden opgelegd door het groepsmanagement kan de groepsaccountant het nodig achten de betrouwbaarheid van de antwoorden van het groepsmanagement op vragen van de groepsaccountant te heroverwegen en te heroverwegen of de beperkingen reden geven om de integriteit van het groepsmanagement in twijfel te trekken.

Het effect van beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen op de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep

(Zie par. 20 en 21)

A45 Standaard 705⁴⁶ bevat vereisten en leidraden voor het omgaan met situaties waarin de groepsaccountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Bijlage 1 bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op een situatie waarin de groepsaccountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een groepsonderdeel dat volgens de equity-methode wordt verwerkt.

Wet- of regelgeving verbiedt de opdrachtpartner op groepsniveau om een opdracht te weigeren of terug te geven

(Zie par. 20 en 21)

A46 Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt in sommige rechtsgebieden een accountant voor een bepaalde periode aangesteld en is het de opdrachtpartner verboden de opdracht voor het einde van die periode terug te geven. In de publieke sector kan het zijn dat de accountant de mogelijkheid niet heeft om een opdracht te weigeren of terug te geven vanwege de aard van het mandaat of vanwege overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden zijn de vereisten uit deze Standaard nog steeds van toepassing op de groepscontrole en wordt het effect van het feit dat de groepsaccountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen behandeld in Standaard 705.

Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau

De voortdurende en iteratieve aard van het plannen en uitvoeren van een groepscontrole

(Zie par. 22)

A47 Zoals toegelicht in Standaard 300⁴⁷ is het plannen geen afzonderlijke fase van een controle, maar een voortdurend en iteratief proces, dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle start en doorgaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Zo kan het voorkomen dat de groepsaccountant als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, veranderende omstandigheden, of controle-informatie die is verkregen vanuit risico inschattings- of verdere controlewerkzaamheden het noodzakelijk vindt de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau aan te passen, evenals de hieruit voortvloeiende geplande aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de bijgestelde overweging van de ingeschatte risico's. De groepsaccountant kan ook de bepaling van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd aanpassen, en ook de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen. Standaard 300⁴⁸ vereist dat de accountant de algehele controleaanpak en het controleprogramma herziet en aanpast indien noodzakelijk gedurende de controle.

46 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

47 Standaard 300, paragraaf A2.

48 Standaard 300, paragraaf 10.

Het vaststellen van de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau

(Zie par. 22)

- A48 In geval van een initiële opdracht voor de groepscontrole kan het zijn dat de groepsaccountant beschikt over een voorlopig inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit, op basis van de informatie die is verkregen van het groepsmanagement, de met governance belaste personen van de groep en, indien van toepassing, de communicatie met het management van de groepsonderdelen of de voorgaande accountant. In geval van een doorlopende opdracht voor de groepscontrole kan het voorlopige inzicht van de groepsaccountant worden verkregen uit eerdere controles. Dit voorlopige inzicht kan de groepsaccountant helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die mogelijk significant zijn.
- A49 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en een controleprogramma op groepsniveau kan de groepsaccountant ook informatie gebruiken die is verkregen tijdens het proces van het aanvaarden en continueren van de opdracht, bijvoorbeeld met betrekking tot de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole.
- A50 Het proces van het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau en van de initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die mogelijk significant zijn voor de financiële overzichten op groepsniveau kan de groepsaccountant helpen bij het voorlopig bepalen van aangelegenheden zoals:
- de vraag of de controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide; en
 - de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (zoals het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of een combinatie van beide).

Groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd

(Zie par. 22(a))

- A51 De bepaling van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Aangelegenheden die de beslissing door de groepsaccountant kunnen beïnvloeden zijn bijvoorbeeld:
- de aard van de gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding zouden kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de financiële overzichten van een groep die verband hebben met een groepsonderdeel, zoals:
 - nieuw opgerichte of overgenomen entiteiten of bedrijfseenheden;
 - entiteiten of bedrijfseenheden waarin aanzienlijke wijzigingen hebben plaatsgevonden;
 - significante transacties met verbonden partijen;
 - significante transacties die buiten de normale bedrijfsvoering vallen;
 - abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses in overeenstemming met Standaard 315⁴⁹;
 - het opsplitsen van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten van de groep over de groepsonderdelen, waarbij de omvang en de aard van de activa, verplichtingen en transacties per locatie of per bedrijfseenheid ten opzichte van die van de financiële overzichten van de groep in overweging worden genomen;
 - de vraag of naar verwachting voor alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten van de groep voldoende en geschikte controle-informatie zal

49 Standaard 315, paragraaf 14(b).

worden verkregen via de controlewerkzaamheden die zijn gepland met betrekking tot de financiële informatie van de geïdentificeerde groepsonderdelen;

- de aard en omvang van afwijkingen of tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel tijdens voorgaande controles;
- de aard en omvang van de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen in de hele groep en de vraag of, en indien van toepassing, op welke manier, de groep activiteiten centraliseert die relevant zijn voor de financiële verslaglegging.

Middelen

(Zie par. 22(b))

A52 Aangelegenheden die invloed hebben op het door de groepsaccountant bepalen van de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole en de aard, timing en omvang van de mate waarin de accountants van de groepsonderdelen worden betrokken zijn een kwestie van professionele oordeelsvorming en kunnen bijvoorbeeld het volgende omvatten:

- het inzicht in de groep, de groepsonderdelen binnen de groep waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de vraag of de werkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide;
- de kennis en ervaring van het opdrachtteam. De accountants van de groepsonderdelen kunnen bijvoorbeeld meer ervaring en een meer diepgaande kennis hebben van de lokale sectoren waarin de groepsonderdelen actief zijn, de lokale wet- en regelgeving, bedrijfspraktijken, taal en cultuur dan de groepsaccountant. Daarnaast kan de betrokkenheid van door de accountant in te schakelen deskundigen nodig zijn met betrekking tot complexe aangelegenheden;
- de initiële verwachtingen met betrekking de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang;
- de hoeveelheid of de locatie van de toe te wijzen middelen aan specifieke controle-onderwerpen. Zo kan de mate waarin groepsonderdelen verspreid zijn over meerdere locaties invloed hebben op de noodzaak om accountants van groepsonderdelen te betrekken op bepaalde locaties;
- regelingen ten aanzien van toegang. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om accountants van groepsonderdelen te betrekken indien de toegang van de groepsaccountant tot een specifiek rechtsgebied is beperkt;
- de aard van de activiteiten van de groepsonderdelen, waaronder hun complexiteit of specialisatie van hun activiteiten;
- het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder het informatiesysteem dat wordt gebruikt en de mate waarin deze is gecentraliseerd. Indien het interne beheersingssysteem van de groep is gedecentraliseerd, is de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen waarschijnlijker;
- eerdere ervaring met de accountant van een groepsonderdeel.

A53 Accountants van groepsonderdelen kunnen betrokken zijn tijdens verschillende fases van een controle, zo kunnen accountants van groepsonderdelen betrokken zijn bij de opzet of uitvoering van:

- risico-inschattingswerkzaamheden; en
- werkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

A54 De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen hangt af van de feiten en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Accountants van groepsonderdelen zijn vaak betrokken bij alle fases van de controle, maar de groepsaccountant kan besluiten om accountants van groepsonderdelen alleen te betrekken in een bepaalde fase. Indien de groepsaccountant niet van plan is om de accountants van de groepsonderdelen te betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden kan de groepsaccountant nog steeds bespreken met de accountants van de groepsonderdelen of er significante wijzigingen in de activiteiten of in het interne beheer-

singssysteem van het groepsonderdeel hebben plaatsgevonden die invloed zouden kunnen hebben op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

- A55 Standaard 300⁵⁰ vereist van de opdrachtpartner en van andere kernleden van het opdrachtteam dat zij betrokken zijn bij de planning van de controle. Indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn, kunnen een of meerdere personen van een accountant van een groepsonderdeel een kernlid zijn van het opdrachtteam en om die reden betrokken zijn bij de planning van de controle van de groep. De betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen tijdens de planning van de controle is gebaseerd op hun ervaring en inzichten, die bijdragen aan de effectiviteit en efficiëntie van het planningsproces. De opdrachtpartner op groepsniveau past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen welke accountants van de groepsonderdelen worden betrokken bij de planning van de controle. Dit kan worden beïnvloed door de aard, timing en omvang van de mate waarin de accountants van de groepsonderdelen naar verwachting betrokken zullen zijn bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden of de verdere controlewerkzaamheden.
- A56 Er kunnen omstandigheden zijn waarbij de overeengekomen vergoeding voor de opdracht niet voldoende is gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht, waardoor de mogelijkheid van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standdaarden en de van toepassing zijnde, door wet- en regelgeving gestelde, vereisten geringer wordt. De hoogte van de vergoedingen, met inbegrip van de toewijzing ervan aan de accountants van de groepsonderdelen, en de mate waarin deze vergoedingen betrekking hebben op de vereiste middelen, kunnen een speciale overweging vormen in het geval van opdrachten voor groepscontroles. Zo kunnen financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid voor een groepscontrole een beperking vormen bij het bepalen van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd en bij het bepalen van de benodigde middelen, waaronder de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen. Onder dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau voor het realiseren van de kwaliteit op opdrachtniveau of de vereisten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

Voldoende en passende betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel

(Zie par. 23 en 24)

- A57 Bij het evalueren van de vraag of de groepsaccountant in voldoende mate en op een passende manier betrokken zal zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel kan de groepsaccountant inzicht verwerven in de vraag of de accountant van het groepsonderdeel te maken heeft met beperkingen die de communicatie met de groepsaccountant belemmeren, waaronder met betrekking tot het delen van controledocumentatie met de groepsaccountant. De groepsaccountant kan ook inzicht verwerven in de vraag of controle-informatie die betrekking heeft op groepsonderdelen die gevestigd zijn in een ander rechtsgebied mogelijk in een andere taal is opgesteld en moet worden vertaald om te kunnen worden gebruikt door de groepsaccountant.
- A58 Indien de accountant van een groepsonderdeel niet in staat is om samen te werken met de groepsaccountant kan de groepsaccountant:
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om de reden te delen waarom dit het geval is;
 - passende actie te ondernemen om in te spelen op de aangelegenheid, waaronder het aanpassen van de aard van de werkzaamheden waarvan is verzocht deze uit te voeren. Als alternatief kan de groepsaccountant het nodig vinden, in overeenstemming met paragraaf 27, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werkzaamheden die moeten

⁵⁰ Standaard 300, paragraaf 5.

worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel zonder daarbij de accountant van het groepsonderdeel te betrekken.

Relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften

(Zie par. 25)

- A59 Bij de uitvoering van werkzaamheden bij een groepsonderdeel ten behoeve van een opdracht voor de groepscontrole is de accountant van het groepsonderdeel onderworpen aan de ethische vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole. Deze vereisten kunnen anders zijn dan of een aanvulling vormen op de vereisten die van toepassing zijn op de accountant van een groepsonderdeel bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep op grond van wet- of regelgeving of andere redenen in het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel.
- A60 Bij het op de hoogte stellen van de accountants van de groepsonderdelen van de relevante ethische voorschriften kan de groepsaccountant overwegen of aanvullende informatie voor of training van de accountants van de groepsonderdelen nodig is ten aanzien van de voorschriften van de ethische vereisten die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole.

Middelen voor de opdracht

(Zie par. 26)

- A61 Standaard 220⁵¹ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat er tijdig voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht uit te voeren. Indien niet voldoende of passende middelen ter beschikking worden gesteld met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel kan de opdrachtpartner op groepsniveau de aangelegenheid bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het groepsmanagement of de accountantseenheid van de groepsaccountant, en vervolgens kan de opdrachtpartner op groepsniveau aan de accountant van het groepsonderdeel of de accountantseenheid van de groepsaccountant verzoeken om voldoende en passende middelen ter beschikking te stellen.

Competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen

- A62 Standaard 220⁵² bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de opdrachtpartner in overweging kan nemen bij het bepalen van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam. Deze bepaling is met name belangrijk bij een groepscontrole indien het opdrachtteam accountants van groepsonderdelen bevat. Standaard 220⁵³ vermeldt dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen vereisen dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere acties onderneemt dan die gelden voor het personeel bij het verwerven van inzicht in de vraag of een accountant van een groepsonderdeel van een andere accountantseenheid beschikt over de passende competenties en capaciteiten om de controleopdracht uit te voeren.
- A63 Het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen beschikken over de passende competenties en capaciteiten is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Deze bepaling heeft invloed op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de opdrachtpartner op groepsniveau.
- A64 Bij het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken voor het uitvoeren van de toegewezen controlewerkzaamheden op het niveau

51 Standaard 220, paragraaf 25.

52 Standaard 220, paragraaf A71.

53 Standaard 220, paragraaf A24.

van het groepsonderdeel kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals:

- eerdere ervaring met of kennis over de accountant van een groepsonderdeel;
- gespecialiseerde vaardigheden van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld sector-specifieke kennis);
- de mate waarin de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel onderworpen zijn aan hetzelfde kwaliteitsbeheersingssysteem, bijvoorbeeld of de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel:
 - gemeenschappelijke middelen gebruiken om de werkzaamheden uit te voeren (bijvoorbeeld controlemethodologieën of IT-applicaties);
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures delen die van invloed zijn op de uitvoering van de opdracht (zoals de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden of consultaties);
 - aan gemeenschappelijke monitoringsactiviteiten onderworpen zijn; of
 - andere gemeenschappelijke aspecten met elkaar delen, zoals een gemeenschappelijke leiding of een gemeenschappelijke culturele omgeving;
- de consistentie of verwantschap in:
 - wet- of regelgeving of rechtssysteem;
 - taal en cultuur;
 - opleiding en training;
 - professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging; of
 - beroepsorganisaties en -normen;
- informatie die is verkregen over de accountant van een groepsonderdeel door middel van interacties met het management, de met governance belaste personen en ander kernpersoneel, zoals interne auditors, van het groepsonderdeel.

A65 De werkzaamheden om de competentie en capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel vast te stellen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- een evaluatie van de informatie die is gecommuniceerd door de accountantseenheid van de groepsaccountant aan de groepsaccountant, waaronder:
 - de voortdurende communicatie van de accountantseenheid met betrekking tot monitoring en herstel, onder omstandigheden waarin de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel afkomstig zijn van dezelfde accountantseenheid;
 - informatie vanuit het netwerk over de resultaten van de monitoringsactiviteiten die worden ondernomen door het netwerk binnen alle accountantseenheden van het netwerk;
 - informatie die is verkregen vanuit (een) professionele instantie(s) waartoe de accountant van het groepsonderdeel behoort, de autoriteiten waarvan de accountant van het groepsonderdeel de vergunning heeft verkregen, of andere derden;
- het bespreken van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met de accountant van een groepsonderdeel;
- de accountants van de groepsonderdelen verzoeken om hun inzicht in de aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf 25 schriftelijk te bevestigen;
- het bespreken van de competentie en capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel met collega's binnen de accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau die rechtstreeks hebben gewerkt met de accountant van het groepsonderdeel;
- het verkrijgen van gepubliceerde rapportages van externe inspecties.

A66 De accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel kunnen lid zijn van hetzelfde netwerk en kunnen onderworpen zijn aan gemeenschappelijke netwerkreisen of van gemeenschappelijke netwerkdiensten gebruik maken. Bij het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen beschikken over de passende competentie en capaci-

teiten om de werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van de opdracht voor de groepscontrole kan de opdrachtpartner op groepsniveau mogelijk afhankelijk zijn van dergelijke netwerkvereisten, bijvoorbeeld vereisten met betrekking tot professionele training of werving, of vereisten voor het gebruik van controlemethodologieën en andere gerelateerde implementatiehulpmiddelen. Bij het opzetten, implementeren en functioneren van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid, kan de accountantseenheid het nodig vinden de netwerkvereisten of netwerkdiensten aan te passen of aan te vullen om deze geschikt te maken voor het gebruik in haar kwaliteitsbeheersingssysteem.

Het gebruikmaken van werkzaamheden door een door de accountant ingeschakelde deskundige

A67 Standaard 220⁵⁴ vereist van de opdrachtpartner dat deze vaststelt dat leden van het opdrachtteam en externe door een accountant ingeschakelde deskundigen die geen onderdeel zijn van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren. Indien een accountant van een groepsonderdeel gebruikmaakt van een door een accountant ingeschakelde deskundige, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het nodig vinden informatie te verkrijgen van de accountant van het groepsonderdeel. De groepsaccountant kan bijvoorbeeld met de accountant van het groepsonderdeel de evaluatie door de accountant van het groepsonderdeel van de competentie en de capaciteiten van de door de accountant ingeschakelde deskundige bespreken.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A68 Bij het vaststellen of het opdrachtteam over de passende competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals de kennis van de accountant van het groepsonderdeel betreffende het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld, zoals beschreven in Standaard 220⁵⁵, van de accountants van de groepsonderdelen vereist dat zij specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden, kan de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen communiceren dat het gebruik van dergelijke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken voldoet aan de instructies van de groepsaccountant.

Het toepassen van het inzicht in een accountant van een groepsonderdeel door de groepsaccountant

(Zie par. 27)

A69 Standaard 220⁵⁶ vereist dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid neemt voor het op de hoogte stellen van de andere leden van het opdrachtteam over de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de daarmee verband houdende beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid. Dit omvat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid die betrekking hebben op omstandigheden die kunnen leiden tot een overtreding van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, en de verantwoordelijkheden van de leden van het opdrachtteam indien zij zich bewust worden van overtredingen. De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen ook betrekking hebben op overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften door de accountants van groepsonderdelen, en de acties die de groepsaccountant kan ondernemen in dergelijke omstandigheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften. Verder kunnen relevante ethische voorschriften of wet- en regelgeving ook specifieke communicatie bevatten aan de met governance belaste personen in omstandigheden waarin overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn geïdentificeerd.⁵⁷

54 Standaard 220, paragraaf 26.

55 Standaard 220, paragraaf A65.

56 Standaard 220, paragraaf 17.

57 Standaard 260, paragraaf A31.

- A70 Indien er door een accountant van een groepsonderdeel een overtreding van de relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole heeft plaatsgevonden en de schending niet naar tevredenheid is afgehandeld in overeenstemming met de bepalingen van de relevante ethische voorschriften, dan mag de groepsaccountant de werkzaamheden van die accountant van het groepsonderdeel niet gebruiken.
- A71 Ernstige bedenkingen vormen punten die naar de professionele oordeelsvorming van de groepsaccountant niet kunnen worden ondervangen. De opdrachtpartner op groepsniveau kan bedenkingen die minder ernstig zijn over de professionele competentie van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) ondervangen, of het feit dat de accountant van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht is op de accountants, mogelijk ondervangen door als groepsaccountant meer betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel of door rechtstreeks verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren.

De uitvoering van de opdracht

(Zie par. 28)

- A72 Standaard 220⁵⁸ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling worden gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid, professionele standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten, en inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam. Voor een groepscontrole zal de aanpak voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling doorgaans een combinatie omvatten van het naleven van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant en van groepscontrole- specifieke procedures.
- A73 Voor een groepscontrole, met name indien het opdrachtteam een groot aantal accountants van groepsonderdelen bevat die gevestigd kunnen zijn op meerdere locaties, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het opzetten of uitvoeren van werkzaamheden, taken of handelingen toewijzen aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner op groepsniveau te helpen bij het voldoen aan de verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden (zie ook paragraaf 11).
- A74 Indien accountants van groepsonderdelen afkomstig zijn van een andere accountantseenheid dan de accountantseenheid van de groepsaccountant kunnen de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid verschillen, of kan het nodig zijn andere acties te ondernemen, respectievelijk, met betrekking tot de aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op die betreffende leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. Met name de beleidslijnen en de procedures van de accountantseenheid kunnen van de accountantseenheid of de opdrachtpartner op groepsniveau vereisen dat andere acties worden ondernomen dan de acties die van toepassing zijn op de leden van het opdrachtteam binnen de accountantseenheid of het netwerk (bijvoorbeeld met betrekking tot de vorm, inhoud en timing van de communicatie met de accountants van de groepsonderdelen, waaronder het gebruik van instructies van de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen). Standaard 220 bevat voorbeelden van acties die mogelijk moeten worden ondernomen in dergelijke omstandigheden.⁵⁹
- A75 De aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden aangepast op basis van de aard en de omstandigheden van de opdracht, en van bijvoorbeeld:
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld een groepsonderdeel heeft geïdentificeerd waarin een significant risico bestaat, kan

58 Standaard 220, paragraaf 30.

59 Standaard 220, paragraaf A24 en A25.

bijvoorbeeld een uitbreiding van de omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountant van het groepsonderdeel en een gedetailleerdere beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel gepast zijn;

- de competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld geen eerdere ervaring heeft met het samenwerken met een accountant van een groepsonderdeel, kan de groepsaccountant gedetailleerdere instructies communiceren, de frequentie van de gesprekken of andere interacties met de accountant van het groepsonderdeel verhogen, of meer ervaren personen aanwijzen om toezicht te houden op de accountant van het groepsonderdeel bij de uitvoering van de werkzaamheden;
- de locatie van de leden van het opdrachtteam, waaronder de mate waarin de leden van het opdrachtteam zijn verspreid over meerdere locaties, waaronder de situatie waarbij dienstverleningscentra worden gebruikt;
- toegang tot de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel. Indien bijvoorbeeld wet- en regelgeving voorschrijft dat controledocumentatie van een accountant van een groepsonderdeel niet mag worden verplaatst buiten het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel kan de groepsaccountant de mogelijkheid hebben om de controledocumentatie te beoordelen op de locatie van de accountant van het groepsonderdeel, of op afstand door het gebruik van technologie, indien dat niet bij wet- of regelgeving verboden is (zie ook paragrafen A179 en A180).

A76 Er zijn verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau de verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, bijvoorbeeld:

- communicatie met de accountants van de groepsonderdelen tijdens het verloop van de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist door deze Standaard;
- bijeenkomsten of telefoongesprekken met de accountants van de groepsonderdelen om geïdentificeerde en ingeschatte risico's, problemen, bevindingen en conclusies te bespreken;
- het beoordelen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel, persoonlijk of op afstand indien dit bij wet is toegestaan;
- deelnemen aan de afsluitende bijeenkomst of andere belangrijke bijeenkomsten tussen de accountants en het management van een groepsonderdeel.

A77 Door toepassing van Standaard 220⁶⁰ wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist om de controledocumentatie te beoordelen op gepaste momenten gedurende de controleopdracht, waaronder de controledocumentatie die relevant is voor de groepscontrole met betrekking tot:

- significante aangelegenheden;
- significante oordeelsvormingen, waaronder oordeelsvormingen die betrekking hebben op moeilijke of controversiële aangelegenheden die zijn geïdentificeerd tijdens de controleopdracht, en de getrokken conclusies; en
- andere aangelegenheden die naar de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.

De beoordeling van deze controledocumentatie door de opdrachtpartner op groepsniveau vindt vaak plaats gedurende de opdracht voor de groepscontrole, inclusief de beoordeling van de relevante controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel (zie ook paragraaf A148).

Communicatie met de accountants van de groepsonderdelen

(Zie par. 29)

⁶⁰ Standaard 220, paragrafen 31, A92 en A93.

- A78 Duidelijke en tijdige communicatie tussen de accountants op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden, samen met een duidelijke aansturing van de accountants van de groepsonderdelen over de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd en de aangelegenheden waarover communicatie wordt verwacht aan de groepsaccountant, draagt bij aan het vormen van een basis voor effectieve wederzijdse communicatie. Een effectieve wederzijdse communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen draagt ook bij aan het definiëren van verwachtingen voor de accountants van de groepsonderdelen en ondersteunt de aansturing en het toezicht door de groepsaccountant ten aanzien van de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werk. Dergelijke communicatie geeft de opdrachtpartner op groepsniveau ook de mogelijkheid om nogmaals te benadrukken dat accountants van de groepsonderdelen een professioneel-kritische instelling dienen toe te passen bij werkzaamheden die worden uitgevoerd voor de groepscontrole.
- A79 Andere factoren die ook kunnen bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie zijn:
- helderheid van de instructies aan de accountant van het groepsonderdeel, met name indien de accountant van het groepsonderdeel afkomstig is van een andere accountantseenheid en mogelijk niet bekend is met de beleidslijnen en de procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant;
 - een wederzijds begrip dat de accountant van het groepsonderdeel mogelijk de controlewerkzaamheden waarvan is verzocht deze uit te voeren wil bespreken, op basis van de kennis en het inzicht van de accountant van het groepsonderdeel van en in het groepsonderdeel;
 - een wederzijds begrip van relevante kwesties en de verwachte acties die voortvloeien uit het communicatieproces;
 - de vorm van de communicatie. Aangelegenheden die tijdig aandacht nodig hebben, kunnen bijvoorbeeld passender besproken worden in een bijeenkomst dan in een e-mailwisseling;
 - een wederzijds begrip tussen de perso(n)en van de groepsaccountant en van de accountants van de groepsonderdelen die verantwoordelijk zijn voor het managen van de communicatie met betrekking tot specifieke aangelegenheden;
 - het proces voor de accountant van een groepsonderdeel om actie te ondernemen en verslag te doen over aangelegenheden die door de groepsaccountant zijn gecommuniceerd.
- A80 De communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen hangt af van de feiten en omstandigheden van de controleopdracht op groepsniveau, waaronder de aard en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen en de mate waarin de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen onderworpen zijn aan gemeenschappelijke systemen voor kwaliteitsbeheersing of gemeenschappelijke netwerkvereisten of netwerkdiensten.

Vorm van de communicatie

- A81 De vorm van de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen kan variëren naargelang factoren zoals de aard van de controlewerkzaamheden die de accountants van de groepsonderdelen zijn verzocht uit te voeren en de mate waarin communicatiemogelijkheden zijn opgenomen in de controlehulpmiddelen die worden gebruikt voor de groepscontrole.
- A82 De vorm van de communicatie kan ook worden beïnvloed door factoren zoals:
- de significantie, complexiteit of urgentie van de aangelegenheid;
 - de vraag of de aangelegenheid is of naar verwachting zal worden gecommuniceerd aan het groepsmanagement en de met governance belaste personen van de groep.
- A83 Communicatie tussen de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel hoeft niet noodzakelijk schriftelijk plaats te vinden. Verbale communicatie door de groepsaccountant aan de accountants van groepsonderdelen kan wel worden aangevuld door schriftelijke communicatie, zoals instructies met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, indien de groepsaccountant specifieke aandacht wil geven aan, of een wederzijds begrip wil bevorderen van, bepaalde aangelegenheden. Daarnaast kan de groepsaccountant een bespreking voeren met de accountant

van een groepsonderdeel om significante aangelegenheden te bespreken of om relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen.

- A84 Paragraaf 45 vereist dat de groepsaccountant de accountant van een groepsonderdeel verzoekt om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole. Zoals toegelicht in paragraaf A146 worden de vorm en inhoud van de rapportages die de accountant van een groepsonderdeel moet opleveren beïnvloed door de aard en omvang van de controlewerkzaamheden die de accountant van een groepsonderdeel is verzocht uit te voeren.
- A85 Ongeacht de vorm van de communicatie zijn de documentatievereisten van deze en andere Standaarden van toepassing.

Timing van de communicatie

- A86 De passende timing van de communicatie hangt af van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden kunnen omvatten:
- de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd door de accountant van het groepsonderdeel; en
 - de verwachte te ondernemen actie door de accountant van het groepsonderdeel.

Zo zal communicatie met betrekking tot planningsaangelegenheden vaak plaatsvinden aan het begin van de controleopdracht en, voor een eerste groepscontrole, vaak onderdeel zijn van de overeengekomen opdrachtvoorwaarden.

Niet-naleving van wet- of regelgeving

(Zie par. 25 en 29)

- A87 Bij de toepassing van Standaard 250⁶¹ kan de opdrachtpartner op groepsniveau zich bewust worden van informatie over (vermoedens van) het niet-naleven van wet- of regelgeving. In dergelijke omstandigheden kan de opdrachtpartner op groepsniveau een verplichting hebben op grond van relevante ethische voorschriften, wetten of regelgeving, om de aangelegenheid te communiceren naar de accountant van het groepsonderdeel.⁶² De verplichting voor de opdrachtpartner op groepsniveau om (vermoedens van) het niet-naleven te communiceren kan ook van toepassing zijn op zich uitstrekken naar accountants van financiële overzichten van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor een controle is vereist op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden, maar waarvoor geen controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole.

Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep

(Zie par. 30)

- A88 Standaard 315⁶³ bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit. In bijlage 2 van deze Standaard worden voorbeelden gegeven van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat nader in op de wijze waarop Standaard 315 moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep.

61 Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.

62 Zie bijvoorbeeld artikel 15, tweede lid, van de Nadere Voorschriften NOCLAR.

63 Standaard 315, paragrafen 9 t/m 27, A50 t/m A183.

A89 Het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep kan worden verworven door communicatie met:

- het groepsmanagement, het management van de groepsonderdelen of andere passende personen binnen de entiteit, inclusief personen binnen de interne auditfunctie (als deze functie aanwezig is) en personen met kennis van het interne beheersingssysteem van de groep, de grondslagen en toepassingen voor de financiële verslaggeving en het consolidatieproces;
- accountants van groepsonderdelen; of
- accountants die een controle uitvoeren op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep.

A90 Het verwerven van inzicht in de groep, het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang en het inschatten van het inherente risico en het interne beheersingsrisico kunnen op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van voorkeur voor controletechnieken of -methodologieën, en kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Derhalve kan de groepsaccountant, indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn bij het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, het noodzakelijk achten de voorkeursaanpak te communiceren aan de accountants van groepsonderdelen of instructies te geven.

Bespreking binnen het opdrachtteam

(Zie par. 30)

A91 Toepassing van Standaard 315⁶⁴ vereist dat de opdrachtpartner op groepsniveau en andere kernleden van het opdrachtteam de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de groep voor een afwijking van materieel belang bespreken. De bepaling door de opdrachtpartner op groepsniveau welke leden van het opdrachtteam deel moeten uitmaken van deze bespreking en de te bespreken onderwerpen wordt beïnvloed door aangelegenheden zoals de initiële verwachtingen over de risico's op een afwijking van materieel belang en de voorlopige verwachting of de accountants van de groepsonderdelen moeten worden betrokken.

A92 Deze bespreking biedt de mogelijkheid tot:

- het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, waaronder de vraag welke activiteiten van de groepsonderdelen gecentraliseerd zijn;
- het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of van de groep, en hoe inherente risicofactoren invloed kunnen hebben op de vatbaarheid voor afwijkingen in transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen;
- het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep vatbaar kunnen zijn voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Standaard 240⁶⁵ vereist dat in de bespreking binnen het opdrachtteam specifiek de nadruk wordt gelegd op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, en hoe fraude kan worden gepleegd;
- het identificeren van door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel gevolgde beleidslijnen die mogelijk door het management zijn beïnvloed of opgezet om winsten te sturen die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving;
- het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die:
 - het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen;
 - een gelegenheid tot het plegen van fraude kunnen scheppen; of

64 Standaard 315, paragraaf 17.

65 Standaard 240, paragraaf 16.

- kunnen wijzen op een cultuur of omgeving die het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen om het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het overwegen van het risico dat het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
- het bespreken van geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude;
- het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die relevant kunnen zijn voor groepsonderdelen als er sprake kan zijn van belemmeringen om een professioneel-kritische instelling toe te passen;
- 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, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist);
- het uitwisselen van informatie over risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel die mogelijk breder van toepassing kan zijn op bepaalde of alle andere groepsonderdelen;
- het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde toepassingen van interne verrekenprijzen;
- het bespreken van gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of het opdrachtteam, die kunnen zorgen voor gerede twijfel over de continuïteitsveronderstelling van de groep;
- het bespreken van relaties of transacties met verbonden partijen die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel, en andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op de hoogte is.

De groep en haar omgeving

(Zie par. 30(a))

A93 Inzicht in de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep kan de groepsaccountant in staat stellen om inzicht te krijgen in aangelegenheden zoals:

- de complexiteit van de groepsstructuur. Een groep kan complexer zijn dan een enkele entiteit omdat een groep kan bestaan uit meerdere dochtermaatschappijen, divisies of andere bedrijfseenheden, verspreid over meerdere locaties. Ook kan de juridische structuur van een groep afwijken van de operationele structuur, bijvoorbeeld vanuit fiscale overwegingen. Complexe structuren brengen vaak factoren met zich mee die zorgen voor een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang, zoals de vraag of goodwill, joint ventures en special-purpose-vehikels op de juiste wijze worden verwerkt en of adequate toelichtingen zijn gegeven;
- de geografische locaties van de activiteiten van de groep. Een groep die is gevestigd op meerdere geografische locaties kan een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Verschillende geografische locaties kunnen bijvoorbeeld verschillende talen, culturen en bedrijfspraktijken met zich meebrengen;
- de structuur en de complexiteit van de IT-omgeving van de groep. Een complexe IT-omgeving resulteert vaak in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Een groep kan bijvoorbeeld een complexe IT-omgeving hebben omdat er meerdere IT-systemen zijn die niet geïntegreerd zijn door recente overnames of fusies. Het kan dan met name belangrijk zijn om inzicht te verkrijgen in de complexiteit van de beveiliging van de IT-omgeving, waaronder de kwetsbaarheid van de IT-applicaties, databases en andere aspecten van de IT-omgeving. Een groep kan ook gebruikmaken van een of meerdere externe dienstverleners voor aspecten van de IT-omgeving van de groep;

- relevante factoren met betrekking tot wet- en regelgeving, waaronder de regelgevende omgeving. Verschillende wet- of regelgeving kan resulteren in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Een groep kan activiteiten hebben in meerdere rechtsgebieden die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe wet- en regelgeving, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren kunnen onderworpen zijn aan verschillende soorten wet- en regelgeving;
- het eigendom en de relaties tussen de eigenaars en andere personen of entiteiten, waaronder verbonden partijen. Het begrijpen van het eigendom en relaties kan complexer zijn in een groep die actief is in meerdere rechtsgebieden en indien er veranderingen plaatsvinden in het eigendom door oprichtingen, overnames, afstotingen of joint ventures. Deze factoren kunnen een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang.

A94 Het verwerven van inzicht in de mate waarin de activiteiten van de groep overeenkomen, kan bijdragen aan het identificeren van gelijksoortige risico's op afwijkingen van materieel belang voor groeps-onderdelen en het opzetten van een passende manier om hierop in te spelen.

A95 De financiële resultaten van de entiteiten of bedrijfseenheden worden doorgaans gemeten en beoordeeld door het groepsmanagement. Uit verzoeken om inlichtingen bij het groepsmanagement kan blijken dat het groepsmanagement steunt op een aantal kernindicatoren voor het evalueren van de financiële prestatie van de entiteiten en bedrijfseenheden van de groep en hierop actie onderneemt. Het inzicht in dergelijke prestatimaatstaven kan bijdragen aan het identificeren van:

- onderwerpen waarbij er een verhoogde vatbaarheid is voor afwijkingen van materieel belang (bijvoorbeeld vanwege druk die wordt uitgeoefend op het management van een groepsonderdeel om te voldoen aan bepaalde prestatimaatstaven);
- interne beheersingsmaatregelen die van toepassing zijn op het financiële verslagleggingsproces op groepsniveau.

Het interne beheersingssysteem van de groep

De aard en de mate waarin interne beheersmaatregelen gemeenschappelijk zijn

(Zie par. 30(c)(i))

A96 Het groepsmanagement kan interne beheersingsmaatregelen opzetten die bedoeld zijn om te worden uitgevoerd op gemeenschappelijke wijze binnen verschillende entiteiten of bedrijfseenheden (d.w.z. gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen). Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen opzetten voor voorraadbeheer waarbij hetzelfde IT-systeem wordt gebruikt en die worden geïmplementeerd binnen alle entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen aanwezig zijn in iedere component van het interne beheersingssysteem van de groep, en zij kunnen worden geïmplementeerd op verschillende niveaus binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep). Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen directe of indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.⁶⁶

A97 Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de groep omvat het inzicht in de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen binnen die componenten van de groep. Bij het verwerven van inzicht in de gemeenschappelijkheid van een interne beheersingsmaatregel binnen de groep kunnen de volgende overwegingen relevant zijn:

⁶⁶ Standaard 315, paragraaf A5.

- de vraag of de interne beheersingsmaatregel centraal is opgezet en er vereist is dat deze wordt geïmplementeerd zoals deze is opgezet (zonder te worden aangepast) door bepaalde of alle groepsonderdelen;
- de vraag of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd en, indien van toepassing, wordt gemonitord door personen met gelijksoortige verantwoordelijkheden en capaciteiten bij alle groepsonderdelen waar de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd;
- indien een interne beheersingsmaatregel informatie gebruikt die afkomstig is van IT-applicaties, de vraag of die IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving waarvan de informatie afkomstig is hetzelfde zijn binnen alle groepsonderdelen of locaties; of
- indien de interne beheersingsmaatregel geautomatiseerd is, de vraag of de configuratie binnen iedere IT-applicatie bij alle groepsonderdelen op dezelfde manier heeft plaatsgevonden.

A98 Vaak is oordeelsvorming nodig om te bepalen of een interne beheersingsmaatregel een gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregel is. Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld vereisen dat alle entiteiten en bedrijfseenheden een maandelijkse evaluatie uitvoeren van de ouderdomslijst van vorderingen, die wordt gegenereerd door een specifieke IT-applicatie. Indien de ouderdomslijsten afkomstig zijn van verschillende IT-applicaties of de implementatie van de IT-applicatie verschillend is tussen de entiteiten of bedrijfseenheden kan het nodig zijn om te overwegen of de interne beheersingsmaatregel kan worden beschouwd als gemeenschappelijk. Dit is het gevolg van verschillen in de opzet van de interne beheersingsmaatregel die kunnen ontstaan door het bestaan van verschillende IT-applicaties (bijvoorbeeld vanwege de vraag of de IT-applicatie op dezelfde manier is geconfigureerd binnen de groepsonderdelen en of er effectieve general IT controls bestaan binnen de verschillende IT-applicaties).

A99 De overweging van het niveau waarop de interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep) en de mate van centralisatie en gemeenschappelijkheid kunnen belangrijk zijn voor het inzicht hoe informatie wordt verwerkt en beheerst. In sommige omstandigheden kunnen interne beheersingsmaatregelen centraal worden uitgevoerd (bijvoorbeeld alleen worden uitgevoerd op het niveau van een enkele entiteit of bedrijfseenheid) maar een diepgaand effect hebben op andere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld een shared service center dat transacties verwerkt namens andere entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep). De verwerking van transacties en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van een shared service center kunnen worden uitgevoerd op dezelfde manier voor transacties die worden verwerkt door het shared service center, ongeacht welke entiteit of bedrijfseenheid het betreft (dat wil zeggen dat de processen, risico's en interne beheersingsmaatregelen hetzelfde kunnen zijn, ongeacht de bron van de transactie). In dergelijke gevallen kan het passend zijn om de interne beheersingsmaatregelen te identificeren en de opzet te evalueren en de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen en, indien van toepassing, de effectieve werking te toetsen, als een enkele populatie.

Gecentraliseerde activiteiten

(Zie par. 30(c)(i)-(ii))

A100 Het groepsmanagement kan sommige activiteiten van de groep centraliseren, bijvoorbeeld functies met betrekking tot de financiële verslaggeving of de administratieve verwerking kunnen worden uitgevoerd voor een specifieke groep van gemeenschappelijke transacties of andere financiële informatie op een consistente en gecentraliseerde manier voor meerdere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld indien het initiëren, goedkeuren, vastleggen, verwerken of het rapporteren van omzettingstransacties wordt uitgevoerd door een shared service center).

A101 Het verwerven van inzicht in de wijze waarop gecentraliseerde activiteiten passen binnen de totale groepsstructuur en de aard van de activiteiten die worden ondernomen kan helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang en bij het op een passende manier inspelen op deze risico's. Interne beheersingsmaatregelen bij een shared service center kunnen bijvoorbeeld onafhankelijk van andere interne beheersingsmaatregelen functioneren, of kunnen afhankelijk zijn van interne beheersingsmaatregelen bij een entiteit of bedrijfseenheid waarvan

financiële informatie wordt ontleend (bijvoorbeeld verkooptransacties die worden geïnitieerd en goedgekeurd bij een entiteit of bedrijfseenheid, maar waarvan de verwerking plaatsvindt op het shared server center).

A102 De groepsaccountant kan accountants van groepsonderdelen betrekken bij het toetsen van de effectieve werking van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten. In dergelijke omstandigheden is een effectieve samenwerking tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen belangrijk omdat de controle-informatie die wordt verkregen door het toetsen van de effectieve werking van de gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten de bepaling van de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden voor de hele groep ondersteunt.

Communicatie over significante aangelegenheden die het opstellen van de financiële overzichten van de groep ondersteunen

(Zie par. 30(c)(iv))

A103 Entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep kunnen een stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken op grond van wet- of regelgeving of andere redenen dat afwijkt van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt gebruikt voor de financiële overzichten van de groep. In dergelijke omstandigheden stelt inzicht in de processen inzake financiële verslaggeving van het groepsmanagement om de grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien relevant, de afgrenzing van de periode inzake financiële verslaggeving die afwijkt van die van de groep op elkaar af te stemmen, de groepsaccountant in staat om inzicht te verkrijgen hoe aanpassingen, aansluitingen en herrubriceringen worden gedaan en of zij centraal worden gedaan door het groepsmanagement dan wel door de entiteit of bedrijfseenheid.

Instructies van het groepsmanagement aan de entiteiten of bedrijfseenheden

A104 De toepassing van Standaard 315⁶⁷ vereist dat de groepsaccountant inzicht verkrijgt in de manier waarop het groepsmanagement significante aangelegenheden communiceert die het opstellen van de financiële overzichten van de groep ondersteunen. Om uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, kan het groepsmanagement instructies uitvaardigen aan de entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld door grondslagen inzake financiële verslaggeving te communiceren), die details bevatten over de processen inzake financiële verslaggeving of beleidslijnen bevatten die van toepassing zijn op de hele groep. Het verwerven van inzicht in de instructies van het management van de groep kan de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep beïnvloeden. Inadequate instructies kunnen bijvoorbeeld de waarschijnlijkheid van afwijkingen vergroten door het risico dat transacties onjuist worden vastgelegd of verwerkt, of dat grondslagen inzake financiële verslaggeving op een onjuiste wijze worden toegepast.

A105 Het inzicht van de groepsaccountant in de instructies of beleidslijnen kan het volgende omvatten:

- de duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor het afronden van het rapportagepakket;
- de vraag of de instructies:
 - op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen inzake financiële verslaggeving beschrijven;
 - informatie bevatten die nodig is om toelichtingen op te stellen die voldoende zijn om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld de toelichting over relaties en transacties met verbonden partijen en gesegmenteerde informatie;

⁶⁷ Standaard 315, paragraaf 25(b).

- informatie bevatten die nodig is om consolidatieaanpassingen te maken, bijvoorbeeld intra-groeptransacties en niet-gerealiseerde winsten, alsmede intragroeprekeningsaldi; en
- een tijdschema voor de rapportage bevatten.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

(Zie par. 31 en 32)

A106 Tijdens de groepscontrole kan de groepsaccountant de aangelegenheden in paragraaf 31 communiceren aan andere accountants van groepsonderdelen, indien deze aangelegenheden relevant zijn voor de werkzaamheden van die accountants van groepsonderdelen. Paragraaf A144 bevat voorbeelden van andere aangelegenheden die mogelijk tijdig moeten worden gecommuniceerd tijdens de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.

A107 De aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen in sommige omstandigheden hogere risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten meebrengen dan transacties met partijen die geen verbonden partij zijn.⁶⁸ Bij een groepscontrole kan er een hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn, waaronder als gevolg van fraude, gerelateerd aan relaties met verbonden partijen, indien:

- de groepsstructuur complex is;
- de informatiesystemen van de groep niet geïntegreerd zijn en daardoor minder effectief zijn in het identificeren en vastleggen van relaties en transacties met verbonden partijen; en
- er sprake is van veel of regelmatige transacties met verbonden partijen tussen entiteiten en bedrijfseenheden.

Het plannen en uitvoeren van de groepscontrole met een professioneel-kritische instelling, zoals vereist is in Standaard 200⁶⁹, is daarom in het bijzonder van belang in deze omstandigheden.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

(Zie par. 33)

A108 Het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de groep is iteratief en dynamisch, en kan een uitdaging zijn, met name indien de activiteiten van de groepsonderdelen complex of gespecialiseerd zijn of indien er veel groepsonderdelen zijn verspreid over meerdere locaties. Bij de toepassing van Standaard 315⁷⁰ ontwikkelt de accountant initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang en een initiële identificatie van de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep op basis van het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep.

A109 De initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang houden rekening met het inzicht van de accountant in de groep, waaronder de entiteiten of bedrijfseenheden, en de omgevingen en sectoren waarin ze actief zijn. Op basis van de initiële verwachtingen kan de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden, en zal dit ook vaak doen, omdat zij mogelijk directe kennis en ervaring met de entiteiten of bedrijfseenheden hebben die nuttig kan zijn voor het inzicht in de activiteiten en de daarmee verband houdende risico's, en inzicht in risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep met betrekking tot die entiteiten of bedrijfseenheden.

A110 Met betrekking tot geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het inschatten van het

68 Standaard 550, paragraaf 2.

69 Standaard 200, paragraaf 15.

70 Standaard 315, paragraaf A126.

inherente risico. Deze inschatting omvat het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking, waarbij rekening wordt gehouden met hoe en in welke mate:⁷¹

- inherente risicofactoren invloed hebben op de vatbaarheid van relevante beweringen voor een afwijking;
- de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten van de groep invloed hebben op de inschatting van het inherente risico op risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

A111 Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd kan de groeps-accountant bepalen dat een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep alleen gerelateerd is aan de financiële informatie van bepaalde groepsonderdelen. Het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot een juridische claim kan bijvoorbeeld alleen voorkomen in entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in bepaalde rechtsgebieden of in entiteiten of bedrijfseenheden die soortgelijke activiteiten uitvoeren.

A112 Bijlage 3 bevat voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die individueel of samen een indicatie kunnen vormen voor risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten, waaronder met betrekking tot het consolidatieproces.

Fraude

A113 Toepassing van Standaard 240⁷² vereist dat de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen. Informatie die wordt gebruikt voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude kan het volgende omvatten:

- de inschatting door het groepsmanagement van het risico dat de financiële overzichten van de groep mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude;
- het proces van het groepsmanagement om de risico's op fraude in de financiële overzichten van de groep te identificeren en hierop in te spelen, waaronder specifieke frauderisico's die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, of transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarvoor het risico op fraude groter is;
- de vraag of er bepaalde groepsonderdelen zijn die vatbaarder zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
- de vraag of er frauderisicofactoren of indicatoren van tendentie bij het management aanwezig zijn in het consolidatieproces;
- de vraag hoe de met governance belaste personen van de groep de processen van het groepsmanagement monitoren betreffende het identificeren en inspelen op de risico's op fraude in de groep, en de interne beheersingsmaatregelen die het groepsmanagement heeft opgezet om deze risico's te beperken;
- de reacties van de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de passende personen binnen de interne auditfunctie (en indien van toepassing, het management van de groepsonderdelen, de accountants van de groepsonderdelen en anderen) op verzoeken om inlichtingen van de groepsaccountant over de vraag of zij kennis hebben van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die invloed heeft op een groepsonderdeel of de groep.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

(Zie par. 34)

⁷¹ Standaard 315, paragrafen 31.

⁷² Standaard 240, paragrafen 26 en 31.

A114 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, blijft de groepsaccountant verantwoordelijk voor het verwerven van inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en het interne beheersingssysteem van de groep, om voldoende basis te hebben voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, in overeenstemming met paragraaf 33.

A115 Indien de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden geen geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, vereist Standaard 315⁷³ dat de accountant aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uitvoert totdat controle-informatie is verkregen om een dergelijke basis te verschaffen.

Materialiteit

De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel

(Zie par. 35(a))

A116 Paragraaf 35(a) vereist dat de groepsaccountant de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel vaststelt voor elk groepsonderdeel waarvoor controlewerkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot gedesaggregeerde financiële informatie. Het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel kan voor ieder groepsonderdeel anders zijn. Ook hoeft het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel voor een individueel groepsonderdeel geen rekenkundig deel te zijn van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau, en dus kan het totaal van de bedragen van de uitvoeringsmaterialiteit van de groepsonderdelen groter zijn dan het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau.

A117 Deze Standaard vereist niet dat een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel wordt bepaald voor iedere transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Als er echter in de specifieke omstandigheden van de groep één of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn waarvoor afwijkingen met een bedrag lager dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep zullen beïnvloeden, dan vereist Standaard 320⁷⁴ dat een materialiteitsniveau wordt bepaald voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen. In deze omstandigheden kan de groepsaccountant het nodig achten te overwegen of een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel dat lager is dan het bedrag dat is gecommuniceerd aan de accountant van het groepsonderdeel geschikt zou zijn voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of specifieke toelichtingen.⁷⁵

A118 De bepaling van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel is niet slechts een simpele mechanische berekening en vereist de toepassing van professionele oordeelsvorming. Factoren waarmee de groepsaccountant rekening kan houden bij het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel zijn onder andere:

- de mate van desaggregatie van de financiële informatie over de groepsonderdelen (als de mate van desaggregatie over de groepsonderdelen toeneemt zou doorgaans een lagere uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel passend zijn om in te spelen op het aggregatierisico). De relatieve significantie van het groepsonderdeel voor de groep kan invloed hebben op de mate van desaggregatie (als een enkel groepsonderdeel bijvoorbeeld een groot deel van de groep vertegenwoordigt zal er waarschijnlijk minder desaggregatie over de groepsonderdelen zijn);
- verwachtingen over de aard, frequentie en orde van grootte van de afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel, bijvoorbeeld:

73 Standaard 315, paragraaf 35.

74 Standaard 320, paragrafen 10, A11 en A12.

75 Standaard 320, paragraaf A13.

- de vraag of er risico's zijn die uniek zijn voor de financiële informatie van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld sectorspecifieke verslaggevingsaangelegenheden, ongebruikelijke of complexe transacties);
- de aard en omvang van afwijkingen die zijn geïdentificeerd bij het groepsonderdeel tijdens voorgaande controles.

A119 Om in te spelen op het aggregatierisico vereist paragraaf 35(a) dat de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel lager is dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau. Zoals toegelicht in paragraaf A118, naarmate van desaggregatie over de groepsonderdelen toeneemt, zou doorgaans een lagere uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel passend zijn om in te spelen op het aggregatierisico. In sommige omstandigheden echter kan de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel worden vastgesteld op een bedrag dat dichterbij ligt van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau omdat er minder aggregatierisico is, bijvoorbeeld indien de financiële informatie van één groepsonderdeel een substantieel deel vertegenwoordigt van de financiële overzichten van de groep. Bij het vaststellen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel van een minderheidsbelang in een entiteit die volgens de equity-methode wordt verwerkt kan de groepsaccountant rekening houden met het eigendomspercentage en het aandeel van de groep in de winst en het verlies van de deelneming.

A120 In sommige gevallen worden mogelijk verdere controlewerkzaamheden uitgevoerd door de groepsaccountant of een accountant van een groepsonderdeel met betrekking tot een significante transactiestroom of een significant rekeningsaldo op basis van een enkele populatie (dus niet gedesaggregeerd over de groepsonderdelen). In dergelijke gevallen zal de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau vaak worden gebruikt voor het uitvoeren van deze werkzaamheden.

'Duidelijk triviaal'-grenswaarde

(Zie par. 35(b))

A121 De grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen aan de groepsaccountant is vastgesteld op een bedrag dat gelijk of lager is dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt gezien met betrekking tot de financiële overzichten van de groep. In overeenstemming met Standaard 450⁷⁶ is deze grenswaarde het bedrag waaronder afwijkingen niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat de groepsaccountant verwacht dat de accumulatie van deze bedragen duidelijk geen materieel effect zou hebben op de financiële overzichten van de groep.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

Het communiceren van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel

(Zie par. 36)

A122 In sommige gevallen kan het passend zijn voor de groepsaccountant om de accountant van een groepsonderdeel te betrekken bij het bepalen van een passend bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, vanwege de kennis van de accountant van het groepsonderdeel en van mogelijke bronnen van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. In dit verband kan de groepsaccountant ook overwegen de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau te communiceren aan de accountant van het groepsonderdeel om de samenwerking te ondersteunen bij het bepalen of de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, ten opzichte van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau, passend is gezien de omstandigheden.

A123 De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel is gebaseerd, in ieder geval voor een deel, op de verwachtingen over de aard, frequentie en orde van grootte van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. Een voortdurende communicatie tussen de accountant van het groepsonderdeel en de groepsaccountant is daarom belangrijk, met name indien het aantal

⁷⁶ Standaard 450, paragraaf A3.

en de orde van grootte van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd door de accountant van het groeps-onderdeel groter zijn dan verwacht.

Het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie par. 37)

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

Het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

A124 Verdere controlewerkzaamheden kunnen centraal worden opgezet en uitgevoerd als de te verkrijgen controle-informatie door het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere geaggregeerde significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in het geheel zal inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, bijvoorbeeld indien de administratieve vastleggingen van de opbrengsttransacties van de gehele groep centraal worden bijgehouden (bijvoorbeeld in een shared service center). Factoren die relevant kunnen zijn voor de accountant bij het bepalen of verdere controlewerkzaamheden centraal moeten worden uitgevoerd omvatten bijvoorbeeld:

- het niveau van de centralisatie van de activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving;
- de aard en de mate van gemeenschappelijkheid van interne beheersingsmaatregelen;
- de overeenkomst tussen de activiteiten op groepsniveau en de productlijnen.

A125 De groepsaccountant kan bepalen dat de financiële informatie van verschillende groepsonderdelen kan worden beschouwd als één populatie voor het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld indien transacties worden beschouwd als homogeen, omdat zij dezelfde kenmerken hebben, de gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang gelijk zijn, en de interne beheersingsmaatregelen op een consistente manier zijn opgezet en functioneren.

A126 Indien verdere controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd kunnen accountants van de groepsonderdelen toch betrokken worden. Indien een groep bijvoorbeeld meerdere shared service centers heeft, kan de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betrekken bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van deze shared service centers.

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden op het niveau van de groepsonderdelen

A127 In andere omstandigheden kunnen werkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die verband houden met de financiële informatie van een groepsonderdeel effectiever worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel. Dit kan het geval zijn indien de groep:

- verschillende opbrengststromen heeft;
- meerdere bedrijfsactiviteiten heeft;
- activiteiten heeft op meerdere locaties; of
- gedecentraliseerde interne beheersingssystemen heeft.

Een groot aantal groepsonderdelen waarvan de financiële informatie op individueel niveau immaterieel is maar geaggregeerd materieel is in de financiële overzichten van de groep

A128 Een groep kan bestaan uit een groot aantal groepsonderdelen waarvan de financiële informatie op individueel niveau immaterieel is maar geaggregeerd materieel is in de totale financiële overzichten van de groep. Dergelijke omstandigheden, waarbij de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep gedesaggregeerd zijn over een groot aantal groepsonderdelen, kunnen zorgen voor aanvullende uitdagingen voor de groepsaccountant bij de planning en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden.

A129 In sommige gevallen kan het mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot deze significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (bijvoorbeeld als deze homogeen zijn, onderhevig zijn aan gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen en toegang tot passende informatie kan worden verkregen). De verdere controlewerkzaamheden kunnen ook gegevensgerichte cijferanalyses omvatten in overeenstemming met Standaard 520⁷⁷. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen geaggregeerd worden op passende niveaus voor het ontwikkelen van verwachtingen en het bepalen van een mogelijk verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden bij de uitvoering van gegevensgerichte cijferanalyses. In deze omstandigheden kan het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken nuttig zijn.

A130 In andere gevallen kan het nodig zijn om verdere controlewerkzaamheden uit te voeren bij bepaalde groepsonderdelen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het bepalen van de groepsonderdelen waar verdere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij de geselecteerde groepsonderdelen zijn aangelegenheden waarbij professionele oordeelsvorming moet worden toegepast. In deze omstandigheden kan het introduceren van een element van onvoorspelbaarheid in de groepsonderdelen die zijn geselecteerd voor het toetsen ook nuttig zijn in relatie tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude (zie ook paragraaf A136).

De aard en omvang van verdere controlewerkzaamheden

A131 Om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang kan de groepsaccountant de volgende reikwijdte van de werkzaamheden op het niveau van een groepsonderdeel als passend beschouwen (met de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen, indien van toepassing):

- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel;
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen; of
- het uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden.

A132 Hoewel de groepsaccountant verantwoordelijk is voor de aard, timing en omvang van verdere uit te voeren controlewerkzaamheden, kunnen, en worden veelal, de accountants van de groepsonderdelen betrokken bij alle fases van de groepscontrole, en worden zij dit ook vaak, waaronder bij het opzetten en uitvoeren van de verdere controlewerkzaamheden.

Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel

A133 De groepsaccountant kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van een groepsonderdeel passend is, onder andere indien:

- controle-informatie moet worden verkregen over alle of een significant deel van de financiële informatie van het groepsonderdeel om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
- er een diepgaand risico is op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep door gebeurtenissen of omstandigheden bij het groepsonderdeel die mogelijk relevant zijn voor de evaluatie door de groepsaccountant van de inschatting door het groepsmanagement of de groep haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten.

77 Standaard 520, *Cijferanalyses*.

Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van een of meerdere transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen

A134 De groepsaccountant kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen van de financiële informatie van een groepsonderdeel passend is om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Een groepsonderdeel kan bijvoorbeeld weinig activiteiten hebben maar wel een significant deel van de grond en de gebouwen van de groep bevatten, of significante fiscale saldi hebben.

Het uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden

A135 De groepsaccountant kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel passend is, bijvoorbeeld indien alleen controle-informatie moet worden verkregen met betrekking tot een of meerdere relevante beweringen. Een groepsaccountant kan bijvoorbeeld een transactiestroom, rekeningssaldo of toelichting centraal toetsen en van de accountant van een groepsonderdeel vereisen om specifieke verdere controlewerkzaamheden uit te voeren op het niveau van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld specifieke verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de waardering van claims of rechtszaken in het rechtsgebied van het groepsonderdeel of het bestaan van bepaalde activa).

Een element van onvoorspelbaarheid

A136 Door een element van onvoorspelbaarheid op te nemen in de soort uit te voeren werkzaamheden, in de entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor werkzaamheden worden uitgevoerd en in de mate waarin de groepsaccountant is betrokken bij de werkzaamheden kan de waarschijnlijkheid toenemen op het identificeren van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen die aanleiding kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep kunnen meebrengen als gevolg van fraude.⁷⁸

Effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

A137 De groepsaccountant kan steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de hele groep worden uitgevoerd bij het bepalen van de aard, timing en omvang van uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden op groepsniveau of bij de groepsonderdelen. Standaard 330⁷⁹ vereist dat de accountant het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen. Accountants van de groepsonderdelen kunnen betrokken worden bij het opzetten en uitvoeren van dit toetsen van de interne beheersingsmaatregelen.

A138 Indien er afwijkingen worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant wil steunen, vereist Standaard 330⁸⁰ dat de accountant verzoekt om specifieke inlichtingen om kennis te krijgen over deze aangelegenheden en de mogelijke gevolgen ervan. Indien meer afwijkingen worden gedetecteerd dan verwacht als gevolg van het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, dan kan de groepsaccountant het noodzakelijk achten het controleprogramma op groepsniveau te herzien. Mogelijke herzieningen van het controleprogramma op groepsniveau kunnen zijn:

- het verzoeken om extra gegevensgerichte controles uit te voeren bij bepaalde groepsonderdelen;
- het identificeren en toetsen van de effectieve werking van andere relevante interne beheersingsmaatregelen die effectief zijn opgezet en geïmplementeerd;
- het vergroten van het aantal geselecteerde groepsonderdelen voor verdere controlewerkzaamheden.

78 Standaard 240, paragraaf 30(c).

79 Standaard 330, paragraaf 8.

80 Standaard 330, paragraaf 17.

A139 Indien de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen centraal wordt getoetst (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen bij een shared service center of het toetsen van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen) kan de groepsaccountant het nodig achten aan de accountants van de groepsonderdelen informatie te communiceren met betrekking tot de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd. Indien een accountant van een groepsonderdeel bijvoorbeeld wordt verzocht om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel, of om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, kan de accountant van het groepsonderdeel met de groepsaccountant de toetsing van de interne beheersing die op centraal niveau is uitgevoerd bespreken om de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden te bepalen.

Consolidatieproces

Consolidatiewerkzaamheden

(Zie par. 38)

A140 De verdere controlewerkzaamheden tijdens het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, kunnen het volgende omvatten:

- het vaststellen dat de benodigde journaalposten zijn opgenomen in de consolidatie; en
- het evalueren van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het consolidatieproces en passend reageren indien wordt vastgesteld dat een interne beheersingsmaatregel ineffectief is.

Consolidatieaanpassingen en herrubriceringen

(Zie par. 38(b))

A141 Het consolidatieproces kan vereisen dat in bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd aanpassingen en herrubriceringen worden aangebracht die niet verwerkt zijn via de gebruikelijke IT-applicaties en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door de groepsaccountant van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen en herrubriceringen kan omvatten:

- het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weergeven;
- het vaststellen of de entiteiten of bedrijfseenheden waarvan de financiële informatie is opgenomen in de financiële overzichten van de groep, op passende wijze zijn opgenomen;
- het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het groepsmanagement en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- het vaststellen of significante aanpassingen toereikend zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
- het evalueren van de aansluiting en eliminatie van intra groep transacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

(Zie par. 42 en 43)

A142 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de accountant van een groepsonderdeel bepalen dat het gebruik maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige passend is en dit communiceren aan de groepsaccountant. In dergelijke omstandigheden kan de

groepsaccountant bij het bepalen of de opzet en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden door de accountant van het groepsonderdeel passend is, bijvoorbeeld de volgende aspecten bespreken met de accountant van het groepsonderdeel:

- de aard, omvang en doelstellingen van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige;
- de evaluatie door de accountant van het groepsonderdeel van de geschiktheid van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige ten aanzien van de doelstellingen van de groepsaccountant.

A143 Het passende niveau van de betrokkenheid van de groepsaccountant kan afhangen van de omstandigheden en de structuur van de groep en van andere factoren, zoals de eerdere ervaring van de groepsaccountant met de accountants van groepsonderdelen die werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder de subconsolidaties, en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole (bijvoorbeeld indien de financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving als die zijn toegepast op de financiële overzichten van de groep).

Het evalueren van de communicatie van de accountants van groepsonderdelen en de adequaatheid van hun werkzaamheden

Communicatie over aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole
(Zie par. 45)

A144 Hoewel de aangelegenheden die in overeenstemming met paragraaf 45 dienen te worden gecommuniceerd relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole, kunnen bepaalde aangelegenheden worden gecommuniceerd tijdens de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel. In aanvulling op de aangelegenheden in paragrafen 32 en 50 kunnen dergelijke aangelegenheden bijvoorbeeld omvatten:

- informatie over overtredingen van relevante ethische voorschriften, waaronder geïdentificeerde overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
- informatie over gevallen van het niet naleven van wet- of regelgeving;
- nieuw opgekomen significante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder fraude-risico's;
- geïdentificeerde of vermoede fraude of illegale handelingen waarbij het management van een groepsonderdeel of werknemers betrokken zijn en die een materiële invloed zouden kunnen hebben op de financiële overzichten van de groep; of
- significante en ongebruikelijke transacties.

Communicatie over afwijkingen in de financiële informatie van een groepsonderdeel
(Zie par. 45(e))

A145 Kennis van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen over de groepsonderdelen kan voor de groepsaccountant een indicatie zijn voor mogelijke diepgaande tekortkomingen van de interne beheersingsmaatregelen, indien deze worden overwogen in samenhang met de communicatie van de tekortkomingen in overeenstemming met paragraaf 45(g). Daarnaast kan een hoger aantal geïdentificeerde afwijkingen dan verwacht (zowel gecorrigeerd als niet-gecorrigeerd) duiden op een hoger risico op niet-gedetectedeerde afwijkingen, waardoor de groepsaccountant tot de conclusie kan komen dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn bij bepaalde groepsonderdelen.

De algehele bevindingen of conclusies van de accountant van een groepsonderdeel
(Zie par. 45(k))

A146 De vorm en inhoud van de op te leveren rapportage door de accountant van een groepsonderdeel worden beïnvloed door de aard en omvang van de controlewerkzaamheden waarvan de accountant van een groepsonderdeel is verzocht deze uit te voeren. In de beleidslijnen en de procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant kunnen de vorm of specifieke formulering van de algehele conclusie van de accountant van een groepsonderdeel ten aanzien van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de groepscontrole aan de orde komen. In sommige gevallen kan de lokale wet- of regelgeving de vorm van de conclusie voorschrijven (bijvoorbeeld een oordeel) die moet worden afgegeven door de accountant van een groepsonderdeel.

Het evalueren of de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel toereikend is voor de doeleinden van de groepsaccountant

(Zie par. 46(b))

A147 Indien de groepsaccountant vaststelt dat de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel niet toereikend is voor de doeleinden van de groepsaccountant, kan de groepsaccountant bijvoorbeeld overwegen of:

- verdere informatie kan worden verkregen van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld door verdere gesprekken of bijeenkomsten);
- het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen in overeenstemming met paragraaf 47;
- aanvullende controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 48; of
- er andere punten van zorg zijn over de competentie of capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel.

Het beoordelen van aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel

(Zie par. 47)

A148 Paragraaf A75 verschaft de groepsaccountant een leidraad voor het op maat maken van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountant van het groepsonderdeel en de beoordeling van hun werkzaamheden, op basis van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole en andere aangelegenheden (zoals de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep). De overweging van de groepsaccountant in overeenstemming met paragraaf 47(c) kan ook worden beïnvloed door de volgende aangelegenheden die relevant zijn voor de voortdurende betrokkenheid van de groepsaccountant bij de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel:

- de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel, waaronder de communicatie in overeenstemming met paragraaf 45 van deze Standaard; en
- de beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel door de groepsaccountant gedurende de groepscontrole (bijvoorbeeld om aan de vereisten in de paragrafen 34, 42 en 43 te voldoen) of door de opdrachtpartner op groepsniveau in overeenstemming met paragraaf 31 van Standaard 220.

A149 Andere factoren die invloed kunnen hebben op het bepalen door de groepsaccountant of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen gezien de omstandigheden zijn:

- de mate waarin de accountant van het groepsonderdeel betrokken was bij de risico-inschattingswerkzaamheden en bij de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
- de significante oordeelsvorming en de bevindingen of conclusies van de accountant van het groepsonderdeel over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de financiële overzichten van de groep;

- de competentie en capaciteiten van de meer ervaren leden van het opdrachtteam ten opzichte van de accountant van een groepsonderdeel die verantwoordelijk is voor het beoordelen van de werkzaamheden van de minder ervaren personen; en
- de vraag of de accountant van het groepsonderdeel en de groepsaccountant onderworpen zijn aan gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures voor het beoordelen van de controledocumentatie.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

(Zie par. 49 en 50)

A150 De groepsaccountant kan:

- een accountant van een groepsonderdeel verzoeken om werkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uit te voeren om de groepsaccountant te helpen om gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep te identificeren;
- werkzaamheden uitvoeren die betrekking hebben op de periode tussen de datum van de communicatie van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode door de accountant van een groepsonderdeel en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

(Zie par. 51)

A151 De controle van de financiële overzichten van de groep is een cumulatief en iteratief proces. Bij het uitvoeren van de geplande controlewerkzaamheden door de groepsaccountant kan de verkregen controle-informatie ertoe leiden dat de groepsaccountant de aard, timing en omvang van andere geplande controlewerkzaamheden aanpast omdat de groepsaccountant over informatie kan komen te beschikken die significant afwijkt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de afwijkingen die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel moeten worden overwogen in relatie tot andere groepsonderdelen; of
- de groepsaccountant kan zich bewust worden van beperkingen met betrekking tot de toegang tot informatie of personen van een groepsonderdeel door veranderde omstandigheden (bijvoorbeeld oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten).

In dergelijke omstandigheden kan de groepsaccountant het noodzakelijk achten de geplande controlewerkzaamheden te herevalueren, op basis van de herziene overweging van de ingeschatte risico's voor alle of een aantal significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en bijbehorende bewering.

A152 De evaluatie die wordt vereist in paragraaf 51 helpt de groepsaccountant bij het bepalen of de gehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau die zijn ontwikkeld om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep nog steeds passend zijn. Het vereiste in Standaard 330⁸¹ voor de accountant, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor iedere materiële transactiestroom, materieel

81 Standaard 330, paragraaf 18.

rekeningsaldo en materiële toelichting kan ook nuttig zijn voor deze evaluatie in de context van de financiële overzichten van de groep.

A153 De groepsaccountant kan overwegen of het opdrachtteam een professioneel-kritische instelling heeft toegepast bij de evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie. De groepsaccountant kan bijvoorbeeld overwegen of aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf A17 er op on gepaste wijze voor hebben gezorgd dat het opdrachtteam:

- controle-informatie heeft verkregen waar gemakkelijker toegang toe is te verkrijgen, zonder dat de relevantie en de betrouwbaarheid van deze controle-informatie toereikend is overwogen;
- informatie heeft verkregen die minder overtuigend is dan nodig is gezien de omstandigheden; of
- controlewerkzaamheden zodanig heeft opgezet en uitgevoerd dat een tendentie bestaat tot het verkrijgen van informatie die bevestigend is, of naar het uitsluiten van informatie die tegenstrijdig is.

A154 Standaard 220⁸² vereist dat de opdrachtpartner op of voor de datum van de controleverklaring door een beoordeling van de controledocumentatie en door besprekingen met het opdrachtteam vaststelt dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om de getrokken conclusies en de uit te brengen controleverklaring te onderbouwen. Informatie die relevant kan zijn voor de evaluatie door de groepsaccountant van de controle-informatie die is verkregen door middel van de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole, en kan het volgende omvatten:

- de communicatie afkomstig van de accountants van de groepsonderdelen zoals vereist in paragraaf 45, waaronder de algehele bevindingen of conclusies van de accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de groepscontrole;
- andere communicatie van de accountants van de groepsonderdelen gedurende de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist in paragraaf 32; en
- de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsaccountant van aanvullende controledocumentatie van de accountants van de groepsonderdelen in overeenstemming met paragraaf 47.

A155 In sommige omstandigheden kan een algeheel samenvattend memorandum waarin de uitgevoerde werkzaamheden en de resultaten van deze werkzaamheden worden beschreven op zichzelf een basis vormen voor de groepsaccountant om te concluderen dat de uitgevoerde werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen van de accountant van een groepsonderdeel voldoende is voor de groepscontrole. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de accountant van een groepsonderdeel is verzocht om specifieke verdere controlewerkzaamheden uit te voeren zoals door de groepsaccountant geïdentificeerd en gecommuniceerd.

Het evalueren van het effect op het controleoordeel op groepsniveau
(Zie par. 52)

A156 De evaluatie door de opdrachtpartner op groepsniveau kan een overweging bevatten ten aanzien van de vraag of gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die zijn gecommuniceerd door de accountants van de groepsonderdelen duiden op een stelselmatig probleem (bijvoorbeeld met betrekking tot transacties die onderhevig zijn aan gemeenschappelijke grondslagen voor financiële verslaggeving of aan gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen) die mogelijk van invloed zijn op andere groepsonderdelen.

Controleverklaring

(Zie par. 53)

82 Standaard 220, paragraaf 32.

A157 Hoewel accountants van groepsonderdelen werkzaamheden kunnen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen voor de groepscontrole en daarom verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen of conclusies, is de opdrachtpartner op groepsniveau of de accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.

A158 Indien het controleoordeel op groepsniveau is aangepast omdat de groepsaccountant niet in staat was voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meerdere groepsonderdelen, worden in een paragraaf over de basis voor het oordeel met beperking of over de basis voor een oordeelonthouding in de controleverklaring ten aanzien van de financiële overzichten van de groep de redenen beschreven waarom de accountant hiertoe niet in staat was.⁸³ In sommige omstandigheden kan een verwijzing naar de accountant van een groepsonderdeel nodig zijn om adequaat de redenen te beschrijven voor het aangepaste oordeel, bijvoorbeeld indien de accountant van het groepsonderdeel niet in staat was om de verzochte werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren of af te ronden door omstandigheden die buiten de invloed liggen van het management van het groepsonderdeel.

Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep

Communicatie met het management van de groep

(Zie par. 54, 55 en 56)

A159 De groepscontrole kan complex zijn door het aantal en de aard van de entiteiten en de bedrijfseenheden waaruit de groep bestaat. Daarnaast kan de groepsaccountant, zoals uiteengezet in paragraaf A7, bepalen dat bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden tezamen als een groepsonderdeel kunnen worden beschouwd voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole. Om die reden kan het bespreken met het groepsmanagement van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing helpen bij het coördineren van de werkzaamheden die bij de groepsonderdelen worden uitgevoerd, waaronder op welke momenten de accountants van de groepsonderdelen worden betrokken, en bij het identificeren van het management van de groepsonderdelen. (zie paragraaf A24)

A160 Standaard 240⁸⁴ bevat vereisten en leidraden ten aanzien van de communicatie over fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance belaste personen.

A161 Het kan voorkomen dat het groepsmanagement van materieel belang zijnde gevoelige informatie vertrouwelijk moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van een groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:

- een mogelijke rechtszaak;
- plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva;
- gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- significante juridische overeenkomsten.

A162 Het groepsmanagement kan de groepsaccountant op de hoogte stellen van de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving binnen entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Paragraaf A87 geeft leidraden voor de opdrachtpartner op groepsniveau in deze omstandigheden.

Communicatie met de met governance belaste personen van de groep

(Zie par. 57)

⁸³ Standaard 705, paragrafen 20 en 24.

⁸⁴ Standaard 240, paragrafen 41, 42 en 43.

A163 De aangelegenheden die de groepsaccountant aan de met governance belaste personen van de groep meedeelt, kunnen onder meer aangelegenheden zijn die door accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van de groepsaccountant zijn gebracht en waarvan de groepsaccountant van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen van de groep. Communicatie met de met governance belaste personen van de groep kan op verschillende momenten tijdens de groepscontrole plaatsvinden. De aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(a) wordt verwezen kan bijvoorbeeld worden meegedeeld nadat de groepsaccountant de uit te voeren werkzaamheden heeft bepaald met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(b) wordt verwezen aan het einde van de controle worden meegedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 57(c)-(d) wordt verwezen worden meegedeeld wanneer ze zich voordoen.

A164 Standaard 260⁸⁵ vereist dat de accountant een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle communiceert aan de met governance belaste personen. Voor een groepscontrole helpt deze communicatie de met governance belaste personen om inzicht te krijgen in het bepalen door de groepsaccountant van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd, waaronder de vraag of bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep gezamenlijk zullen worden beschouwd als één groepsonderdeel, en de geplande betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen. Deze communicatie helpt ook om wederzijds begrip van en besprekingen mogelijk te maken over:

- de groep en haar omgeving (zie paragraaf 30); en
- onderwerpen, indien van toepassing, waarbij de met governance belaste personen de groepsaccountant kunnen verzoeken om verdere werkzaamheden uit te voeren.

Communicatie van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing (Zie par. 58)

A165 De groepsaccountant is verantwoordelijk voor het bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of een of meer geïdentificeerde tekortkomingen, individueel of gecombineerd, significante tekortkomingen betreffen. De groepsaccountant kan input vragen aan de accountant van het groepsonderdeel over de vraag of een geïdentificeerde tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen bij het groepsonderdeel een significante tekortkoming in de interne beheersing betreft.

Documentatie

(Zie par. 59)

A166 Andere Standaarden bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van Standaard 230 in de specifieke omstandigheden zoals genoemd in die Standaarden te verduidelijken. De bijlage van Standaard 230 vermeldt andere Standaarden die specifieke documentatievereisten en leidraden bevatten.

A167 De controledocumentatie van de groepscontrole helpt de groepsaccountant bij de evaluatie in overeenstemming met paragraaf 51 ten aanzien van de vraag of voldoende geschikte controle-informatie is verkregen om een basis te vormen voor het controleoordeel op groepsniveau. Zie ook paragraaf A154.

A168 De controledocumentatie voor de groepscontrole bestaat uit:

- de documentatie in het dossier van de groepsaccountant; en
- de afzonderlijke documentatie in de respectievelijke dossiers van de accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de door de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden voor de groepscontrole (dat wil zeggen, de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel).

⁸⁵ Standaard 260, paragraaf 15.

A169 De definitieve samenstelling en bewaring van de controledocumentatie van een groepscontrole is onderhevig aan de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant in overeenstemming met in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement. De groepsaccountant kan specifieke instructies geven aan de accountants van de groepsonderdelen ten aanzien van het samenstellen en bewaren van de documentatie van de door de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden voor de groepscontrole.

De basis voor de bepaling door de groepsaccountant van groepsonderdelen

(Zie par. 59(b))

A170 De basis voor de bepaling door de groepsaccountant van de groepsonderdelen kan op verschillende manieren worden gedocumenteerd, waaronder bijvoorbeeld door documentatie met betrekking tot het voldoen aan de vereisten in de paragrafen 22, 33 en 57(a) van deze Standaard.

De basis voor de vaststelling door de groepsaccountant van de competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen

(Zie par. 59(d))

A171 Publicaties inzake kwaliteitsmanagement kunnen leidraden geven ten aanzien van aangelegenheden in de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid ten aanzien van de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam. Deze beleidslijnen en procedures kunnen beschrijvingen bevatten of leidraden geven over hoe de vaststelling van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam, inclusief de accountants van de groepsonderdelen, moet worden gedocumenteerd. Zo kan de bevestiging die is verkregen van de accountant van een groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 24 informatie bevatten over de relevante sectorervaring van de accountant van het groepsonderdeel. De groepsaccountant kan ook vragen om bevestiging dat de accountant van het groepsonderdeel voldoende tijd heeft om de toegewezen controlewerkzaamheden uit te voeren.

Documentatie ten aanzien van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden

Documentatie ten aanzien van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden (Zie par. 59(f))

A172 Zoals beschreven in paragraaf A75 zal de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling in een groepscontrole worden afgestemd door de groepsaccountant op basis van de feiten en omstandigheden van de opdracht, en zal doorgaans een combinatie bevatten van het invulling geven aan de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant en een specifieke aanpak ten aanzien van de groepscontrole. Deze beleidslijnen of procedures kunnen ook beschrijvingen bevatten of leidraden verschaffen ten aanzien van de documentatie van de aansturing van en het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam door de groepsaccountant.

A173 Standaard 300⁸⁶ vereist dat de accountant een controleprogramma ontwikkelt dat een beschrijving bevat van de aard, timing en omvang van de geplande aansturing en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en van de geplande beoordeling van hun werkzaamheden. Indien accountants van groepsonderdelen zijn betrokken zal de omvang van deze beschrijvingen vaak uiteenlopen tussen de groepsonderdelen, aangezien de geplande aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden beïnvloed door aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf A51.

A174 De documentatie van de groepsaccountant met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kan bijvoorbeeld het volgende bevatten:

- de vereiste communicatie met de accountants van de groepsonderdelen, waaronder de verstrekte instructies en andere bevestigingen die vereist zijn in deze Standaard;

⁸⁶ Standaard 300, paragraaf 9.

- de redenen voor de selectie van de bezoeken aan de vestigingen van de accountants van de groepsonderdelen, de aanwezigen bij bijeenkomsten en de aard van de besproken aangelegenheden;
- aangelegenheden die zijn besproken tijdens de bijeenkomsten met de accountants van de groepsonderdelen of het management van de groepsonderdelen;
- de redenen voor de bepaling door de groepsaccountant van de controledocumentatie van de accountants van de groepsonderdelen die is geselecteerd voor de beoordeling;
- wijzigingen in de geplande aard en omvang van de betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen en de redenen waarom (bijvoorbeeld vanwege het toewijzen van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan onderwerpen van de controle die complexer of subjectiever zijn dan in eerste instantie werd verwacht).

A175 Paragraaf 47 vereist dat de groepsaccountant bepaalt of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij verschaffen paragrafen A148 en A149 leidraden voor de groepsaccountant.

A176 De controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel hoeft doorgaans niet te worden gerepliceerd in het controledossier van de groepsaccountant. De groepsaccountant kan echter wel besluiten om bepaalde controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel samen te vatten, te repliceren of hier kopieën van te bewaren in het controledossier van de groepsaccountant om de beschrijving van een bepaalde aangelegenheid afkomstig uit de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel aan te vullen, waaronder de aangelegenheden waarvan in deze Standaard wordt vereist dat deze worden gecommuniceerd. Voorbeelden van dergelijke controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel kunnen zijn:

- een overzicht of samenvatting van significante oordelen door de accountant van het groepsonderdeel en de conclusies die op basis hiervan zijn getrokken, die relevant zijn voor de groepscontrole;
- aangelegenheden die mogelijk moeten worden gecommuniceerd aan de met governance belaste personen van de groep; of
- aangelegenheden waarvan mogelijk wordt bepaald dat zij op te nemen kernpunten van de controle zijn in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep.

A177 Indien vereist in wet- of regelgeving kan het noodzakelijk zijn bepaalde documentatie van de accountant van een groepsonderdeel op te nemen in het controledossier van de groepsaccountant om bijvoorbeeld te voldoen aan een verzoek van een regelgevende toezichthouder om documentatie met betrekking tot de door de accountant van een groepsonderdeel uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen.

A178 Beleidslijnen of procedures die zijn vastgesteld door de accountantseenheid in overeenstemming met het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid of de middelen die door de accountantseenheid of een netwerk worden geleverd kunnen de groepsaccountant helpen bij het documenteren van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. Zo kan een elektronisch controlehulpmiddel worden gebruikt om de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen mogelijk te maken. Het elektronisch controlehulpmiddel kan ook worden gebruikt voor controledocumentatie, waaronder het verschaffen van informatie over de beoordela(a)r(en) en de datum/data en omvang van hun beoordeling.

Verdere overwegingen indien de toegang tot de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel is beperkt

(Zie par. 59)

A179 De controledocumentatie van een groepscontrole kan in bepaalde omstandigheden aanvullende complicerende factoren of uitdagingen met zich meebrengen. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat wet- of regelgeving beperkingen oplegt aan de accountant van een groepsonderdeel met betrekking tot het verstrekken van documentatie buiten zijn rechtsgebied, of dat oorlog, sociale onrust of de uit-

braak van ziekten de toegang tot de relevante controle-informatie van de accountant van een groeps-onderdeel beperken.

A180 De groepsaccountant kan dergelijke beperkingen ondervangen door bijvoorbeeld:

- de locatie van de accountant van een groepsonderdeel te bezoeken, of bijeen te komen met de accountant van een groepsonderdeel op een andere locatie dan de locatie waar de accountant van het groepsonderdeel is gevestigd, voor de beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel;
- de relevante controledocumentatie op afstand te beoordelen door het gebruik van technologie, indien dit niet is verboden door de wet- of regelgeving;
- de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om een memorandum op te stellen waarin invulling is gegeven aan relevante informatie en indien nodig, het bespreken van de inhoud van het memorandum met de accountant van het groepsonderdeel; of
- met de accountant van een groepsonderdeel de werkzaamheden die zijn uitgevoerd, de informatie die is verkregen en de conclusies die zijn getrokken door de accountant van het groepsonderdeel te bespreken.

Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming of één of meer van de hierboven beschreven acties voldoende zijn om de beperkingen te ondervangen, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole.

A181 Indien de toegang tot de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel wordt beperkt, is het desalniettemin noodzakelijk dat de documentatie van de groepsaccountant voldoet aan de vereisten van de Standaarden, waaronder die vereisten die betrekking hebben op de documentatie van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant. De leidraden in paragrafen A148 en A149 kunnen helpen bij het bepalen van de omvang van de beoordeling door de groepsaccountant van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel in deze omstandigheden. Paragrafen A176 en A177 geven voorbeelden van omstandigheden waarin bepaalde controledocumentatie van accountants van groepsonderdelen kan worden opgenomen in het controledossier van de groepsaccountant.

A182 Indien de groepsaccountant niet in staat is om de beperkingen met betrekking tot de toegang tot de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te ondervangen, kan de groepsaccountant het noodzakelijk achten te overwegen of er sprake is van een beperking van de reikwijdte die een aanpassing van het oordeel over de financiële overzichten van de groep vereist. Zie paragraaf A45.

Bijlage 1: Voorbeeldtekst van een controleverklaring van een onafhankelijke accountant indien de groepsaccountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

(Zie Par. A42)

Voor voorbeeldteksten wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep

(Zie Par. A85)

Inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep

- 1 Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat in op de wijze waarop Standaard 315⁸⁷ moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep. De voorbeelden zijn mogelijk niet relevant voor iedere opdracht voor groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

De beheersingsomgeving

- 2 Het inzicht van de groepsaccountant in de beheersingsomgeving kan aangelegenheden omvatten zoals:
 - de structuur van de governance en de managementfuncties binnen de gehele groep en de verantwoordelijkheden op het gebied van toezicht van het groepsmanagement, waaronder regelingen voor het toewijzen van bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep;
 - hoe het toezicht op het interne beheersingssysteem van de groep door de met governance belaste personen is gestructureerd en georganiseerd;
 - hoe ethische en gedragsnormen zijn gecommuniceerd en in de praktijk zijn toegepast binnen de gehele groep (bijvoorbeeld door groepsbrede programma's zoals gedragscodes en fraudepreventieprogramma's);
 - de consistentie van de beleidslijnen en procedures binnen de gehele groep, met inbegrip van een handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep.

Het risico-inschattingsproces van de groep

- 3 Het inzicht van de groepsaccountant in het risico-inschattingsproces van de groep kan aangelegenheden bevatten zoals het risico-inschattingsproces van het groepsmanagement, namelijk het proces van het identificeren, analyseren en managen van de bedrijfsrisico's, waaronder het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het kan ook inzicht bevatten in hoe geavanceerd het risico-inschattingsproces van de groep is en de betrokkenheid van de entiteiten en bedrijfseenheden bij dit proces.

Het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren

- 4 Het inzicht van de groepsaccountant in het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren kan aangelegenheden omvatten zoals het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de manier waarop de interne beheersingsmaatregelen worden gemonitord binnen de groep en, indien relevant, de activiteiten van de interne auditfunctie binnen de groep, waaronder de aard, verantwoordelijkheden en activiteiten van deze functie ten aanzien van het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen bij de entiteiten of de bedrijfseenheden binnen de groep. Standaard 610 vereist dat de accountant de mate evalueert waarin de organisatorische positionering van de interne auditfunctie en haar relevante beleidslijnen en de procedures steun bieden aan:
 - de objectiviteit van de interne auditors;
 - het competentieniveau van de interne auditfunctie; en
 - de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing.

87 Standaard 315, bijlage 3.

Het informatiesysteem en de communicatie

- 5 Het inzicht van de groepsaccountant in het informatiesysteem op groepsniveau en de communicatie op groepsniveau kan aangelegenheden bevatten zoals:
- de mate van centralisatie van de IT-omgeving van de groep en de gemeenschappelijkheid van de IT-applicaties, de IT-processen en de IT-infrastructuur;
 - de monitoring door het groepsmanagement van de activiteiten en de financiële resultaten van de entiteiten of bedrijfseenheden van de groep, waaronder periodieke verslaggevingsroutines, waardoor het groepsmanagement in staat is om de prestaties te vergelijken ten opzichte van de budgetten en op gepaste wijze actie kan ondernemen;
 - het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intra groep transacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau;
 - een proces voor het monitoren van de tijdigheid en het evalueren van de nauwkeurigheid en volledigheid van financiële informatie die van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep is ontvangen.

Consolidatieproces

- 6 Het inzicht van de groepsaccountant in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:
- aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de mate waarin het management van de entiteiten of bedrijfseenheden inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - het proces voor het identificeren en administratief verwerken van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - het proces voor het identificeren van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - het proces voor het identificeren van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van de voorgaande verslagperiode, en wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de procedures voor het omgaan met entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep waarvan de verslagperiode niet eindigt op dezelfde datum als die van de groep;

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:

- het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, en dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast indien dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn vastgesteld, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties consistent te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving en in het rapportagepakket dat door het groepsmanagement is uitgegeven;

- het door het groepsmanagement gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is;
- het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse entiteiten of bedrijfseenheden in de groep naar de valuta van de financiële overzichten van de groep;
- de wijze waarop de IT-omgeving van de groep is georganiseerd voor de consolidatie en de beleidslijnen die de informatiestromen in het consolidatieproces bepalen, waaronder met betrekking tot de IT-applicaties die van toepassing zijn;
- het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen en herrubriceringen:

- het proces voor het verwerken van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het opstellen, autoriseren en verwerken van gerelateerde journaalposten, en de ervaring van de personen die voor de consolidatie verantwoordelijk zijn;
- de consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
- de zakelijke motieven voor de gebeurtenissen en transacties die aanleiding gaven tot de consolidatieaanpassingen;
- de frequentie, aard en omvang van transacties tussen entiteiten of bedrijfseenheden in de groep;
- de procedures voor het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroeptransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
- de stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van verworven activa en overgenomen verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (indien van toepassing), en het toetsen van goodwill op bijzondere waardevermindering, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- afspraken met een meerderheidsaandeelhouder of minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een entiteit of bedrijfseenheid in de groep zijn geleden (bijvoorbeeld een verplichting van het minderheidsbelang om een dergelijk verlies te compenseren).

Interne beheersingsactiviteiten

- 7 Het inzicht van de groepsaccountant in de component interne beheersingsactiviteiten kan aangelegenheden omvatten zoals:
- de gemeenschappelijkheid van informatie-verwerkende beheersingsmaatregelen en de general IT controls voor de hele of een gedeelte van de groep;
 - de mate van gemeenschappelijkheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen voor de gehele of een deel van de groep die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen;
 - de mate waarin gemeenschappelijk opgezette interne beheersingsmaatregelen consistent zijn geïmplementeerd door de gehele of een deel van de groep.

Bijlage 3: Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep

(Zie Par. A110)

Hieronder volgen voorbeelden van gebeurtenissen (waaronder transacties) en omstandigheden die een indicatie kunnen vormen voor de aanwezigheid van risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau als gevolg van fraude of fouten, waaronder met betrekking tot het consolidatieproces. De voorbeelden die volgen uit een inherente risicofactor hebben betrekking op een breed scala aan gebeurtenissen en omstandigheden. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere opdracht voor groepscontrole, en de lijst met voorbeelden is niet uitputtend. De gebeurtenissen en omstandigheden zijn ingedeeld op basis van de inherente risicofactor die de grootste invloed kan hebben gezien de omstandigheden. Let op dat vanwege de samenhang tussen inherente risicofactoren het waarschijnlijk is dat de gebeurtenissen en omstandigheden in wisselende mate ook onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door andere inherente risicofactoren. Zie ook Standaard 315, bijlage 2.

Inherente risicofactor	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de aanwezigheid van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen:
Complexiteit	- Het bestaan van complexe transacties die in meer dan een entiteit of bedrijfseenheid van de groep administratief zijn verwerkt - De toepassing door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die zijn toegepast in de financiële overzichten van de groep - Waarderingen of toelichtingen waarbij complexe processen betrokken zijn die worden gebruikt door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep, zoals de administratieve verwerking van complexe financiële instrumenten - Activiteiten die onderworpen zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving in meerdere rechtsgebieden, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren die onderhevig zijn aan verschillende soorten regelgeving
Subjectiviteit	- Oordeelsvormingen met betrekking tot de vraag van welke entiteiten of bedrijfseenheden in de groep de financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er special-purpose vehicles of niet-handelsportefeuilles bestaan die moeten worden opgenomen - Oordeelsvormingen met betrekking tot de correcte toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep
Wijzigingen	Frequente overnames, afstotingen of reorganisaties

Inherente risicofactor	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten van de groep op het niveau van een bewering:
Onzekerheid	Entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, en beperkingen in valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties
De vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden	- Ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen - Entiteiten of bedrijfseenheden in de groep waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren - Eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen - Een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote contante transacties met entiteiten in belastingparadijzen - Eerdere gevallen van intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten. - Grote of ongebruikelijke geldstromen binnen de groep, met name aan nieuw opgerichte entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in locaties waar sprake is van een significant of verhoogd frauderisico

Indicaties dat de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de groep of het proces van de groep om het interne beheersingssysteem van de groep te monitoren niet passend zijn in de omstandigheden van de groep, gezien de aard en complexiteit van de groep, en geen passende basis vormen voor de andere bestanddelen van het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:

- gebrekkige corporate governance-structuren, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet transparant zijn;
- het ontbreken of niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen die van toepassing zijn op het proces inzake financiële verslaggeving op groepsniveau, met inbegrip van inadequate informatie van het groepsmanagement over het monitoren van de activiteiten en financiële resultaten van de entiteiten of de bedrijfseenheden binnen de groep.

610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Inleiding	1-12
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-5
<i>Relatie tussen Standaard 315 en Standaard 610</i>	6-10
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle</i>	11
<i>Ingangsdatum</i>	12
Doelstellingen	13
Definitie	14
Vereisten	15-37
<i>Bepalen of, op welke gebieden en in welke mate, van de werkzaamheden van een interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt</i>	15-20
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie</i>	21-25
<i>Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen</i>	26-32
<i>Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen</i>	33-35
<i>Documentatie</i>	36-37
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A41
<i>Definitie van de interne auditfunctie</i>	A1-A4
<i>Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt</i>	A5-A9
<i>Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering</i>	A10-A23
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie</i>	A24-A30
<i>Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate, er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen</i>	A31-A39
<i>Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen</i>	A40-A41

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant¹ indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van interne auditors. Dit omvat:
 - a het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie; en
 - b het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.
- 2 Deze Standaard is niet van toepassing als de entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt. (Zie Par. A2)
- 3 Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op het gebruikmaken van de werkzaamheden van die functie niet van toepassing als:
 - a de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie niet relevant zijn voor de controle; of
 - b de accountant, op basis van zijn voorlopige inzicht in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van werkzaamheden die onder Standaard 315² zijn uitgevoerd, niet verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie gebruik te zullen maken.

Niets in deze Standaard vereist van de accountant dat hij van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik maakt om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen, of de mate ervan te verminderen; dit blijft een beslissing van de accountant bij het vaststellen van de algehele controleaanpak.

- 4 Verder zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op directe ondersteuning niet van toepassing als de accountant niet gepland heeft om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen.
- 5 In sommige rechtsgebieden kan het de accountant door wet- of regelgeving worden verboden, of tot op zekere hoogte worden beperkt, om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt.³ Dergelijke verboden of beperkingen zullen derhalve het naleven van de Standaarden door de accountant niet in de weg staan. (Zie Par. A31)

Relatie tussen Standaard 315 en Standaard 610

- 6 Veel entiteiten richten een interne auditfunctie in als onderdeel van hun interne beheersings- en governance-structuren. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar organisatorische positie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, variëren in hoge mate en zijn afhankelijk van de omvang en structuur van de entiteit, alsmede van de vereisten van het management en, voor zover van toepassing, de met governance belaste personen.

¹ Dit betreft de openbaar accountant. In incidentele gevallen kan dit ook de overheids- of intern accountant zijn.

² Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

³ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Standaarden*, paragraaf A57.

- 7 Standaard 315 behandelt de wijze waarop de kennis van en ervaring met de interne auditfunctie de accountant inzicht kan verlenen in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggevingen, het systeem van interne beheersing van de entiteit en in het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Standaard 315⁴ behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne auditor en accountant een omgeving creëert waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden.
- 8 Afhankelijk van de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en van de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan de accountant tevens in staat zijn om op een constructieve en complementaire wijze gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer, op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van de werkzaamheden die overeenkomstig Standaard 315 zijn uitgevoerd, de accountant verwacht de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als onderdeel van de verkregen controle-informatie.⁵ Dergelijk gebruik van die werkzaamheden leidt tot aanpassing van de aard of timing, of vermindert de omvang, van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd.
- 9 Er kunnen personen binnen een entiteit zijn die werkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met werkzaamheden die door een interne auditfunctie worden uitgevoerd. Tenzij deze worden uitgevoerd door een objectieve en competente interne auditfunctie die een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing, worden dergelijke werkzaamheden evenwel als interne beheersingsmaatregelen beschouwd en kan het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van dergelijke interne beheersingsmaatregelen onderdeel zijn van de manieren van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330.⁶
- 10 Bovendien gaat deze Standaard tevens in op de verantwoordelijkheden van de accountant bij de overweging om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle

- 11 De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant voor de opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij de opdracht. Hoewel zij controlewerkzaamheden kunnen uitvoeren, die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd, zijn de interne auditfunctie noch de interne auditors onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant vereist is bij een controle van financiële overzichten ten behoeve van een brede kring van gebruikers zoals gesteld in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance opdrachten (ViO).⁷ Deze Standaard definieert dan ook de voorwaarden die voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van interne auditors. Deze definieert tevens de noodzakelijke werkinspanning om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen adequaat zijn voor de doeleinden van de controle. De vereisten zijn ontworpen om voor de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors een raamwerk te verlenen om bovenmatig of ongepast gebruik van dergelijke werkzaamheden te voorkomen.

⁴ Standaard 315, paragraaf A120.

⁵ Zie paragraaf 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25.

⁶ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

⁷ ViO, artikel 3 lid 7.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

- 13 De doelstellingen van de accountant, in het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft en de accountant verwacht van de werkzaamheden van die functie gebruik te zullen maken of om de aard of de timing van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen of de omvang van de werkzaamheden te verminderen, of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, zijn:
- a bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of directe ondersteuning van interne auditors gebruik kan worden gemaakt en zo ja, op welke terreinen en in welke mate; en na dit te hebben bepaald;
 - b indien van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle; en
 - c indien van interne auditors gebruikt wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen op gepaste wijze hun werkzaamheden aansturen, hierop toe te zien en deze te beoordelen.

Definitie

- 14 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *interne auditfunctie* – Een functie van een entiteit die assurance- en adviesactiviteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance-, risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren.
 - b *directe ondersteuning* - Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

Vereisten

Bepalen of, op welke gebieden en in welke mate, van de werkzaamheden van een interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

- 15 De accountant dient te bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt door het volgende te evalueren:
- a de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
 - b het competentieniveau van de interne auditfunctie; en (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
 - c of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A10 en A11)
- 16 De accountant dient geen gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie indien de accountant vaststelt dat:
- a de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie niet op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
 - b het de interne auditfunctie aan voldoende competentie ontbreekt; of
 - c de interne auditfunctie geen systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A12, A13 en A14)

Bepalen van de aard en de mate van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

- 17 Als basis voor het bepalen van de gebieden waarop en de mate waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, dient de accountant de aard en reikwijdte van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd of die zijn gepland om te worden uitgevoerd, en de relevantie daarvan voor de algehele controleaanpak en voor het controleprogramma van de accountant in overweging te nemen. (Zie Par. A15, A16 en A17)
- 18 De accountant dient alle significante oordeelsvormingen in de controleopdracht uit te voeren en dient, om bovenmatig gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te voorkomen, te plannen om minder gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, en meer werkzaamheden zelf uit te voeren: (Zie Par. A15, A16 en A17)
 - a naarmate er meer sprake is van oordeelsvorming bij:
 - i het plannen en uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden; en
 - ii het evalueren van de verzamelde controle-informatie; (Zie Par. A18 en A19)
 - b naarmate de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen hoger zijn, waarbij speciale aandacht dient te worden besteed aan significante risico's; (Zie Par. A20, A21 en A22)
 - c naarmate de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op minder adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
 - d naarmate het competentieniveau van de interne auditfunctie lager is.
- 19 De accountant dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)
- 20 De accountant dient bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard 260⁸ aan te geven hoe de accountant gepland heeft gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. (Zie Par. A23)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

- 21 Indien de accountant van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant het geplande gebruik van zijn werkzaamheden met de interne auditfunctie te bespreken als basis voor de coördinatie van hun respectievelijke activiteiten. (Zie Par. A24, A25 en A26)
- 22 De accountant dient de rapportages van de interne auditfunctie te lezen, die verband houden met de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om inzicht te verwerven in de aard en omvang van controlewerkzaamheden die deze heeft uitgevoerd en de daaruit voortvloeiende bevindingen.
- 23 De accountant dient voldoende controlewerkzaamheden uit te voeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om het adequaat zijn van de werkzaamheden te bepalen voor de doeleinden van de controle, inclusief het evalueren of:
 - a de werkzaamheden van de interne auditfunctie op behoorlijke wijze zijn gepland, uitgevoerd, hierop toezicht is gehouden, beoordeeld en gedocumenteerd;
 - b voldoende en geschikte informatie is verkregen om de interne auditfunctie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken; en

8 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

- c de getrokken conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en de rapportages die door de interne auditfunctie zijn opgesteld consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)
- 24 De aard en reikwijdte van de controlewerkzaamheden van de accountant dienen in te spelen op de evaluatie door de accountant van:
- a de mate van hierbij betrokken oordeelsvorming;
 - b het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang;
 - c de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
 - d het competentieniveau van de interne auditfunctie;⁹ (Zie Par. A27, A28 en A29) en dienen het opnieuw uitvoeren van bepaalde werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A30)
- 25 De accountant dient tevens te evalueren of zijn conclusies met betrekking tot de interne auditfunctie in paragraaf 15 van deze Standaard en de bepaling van de aard en mate van het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle in paragrafen 18 en 19 van deze Standaard nog passend blijven.

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle

- 26 De accountant kan door wet- of regelgeving worden verboden om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditors. Indien dit het geval is, zijn de paragrafen 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 en 37 niet van toepassing. (Zie Par. A31)
- 27 Indien het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen niet door wet- of regelgeving wordt verboden, en de accountant van plan is gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de controle, dient de accountant het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit en het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen, te evalueren. De evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors dient een verzoek om inlichtingen aan de interne auditors te omvatten met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor hun objectiviteit. (Zie Par A32, A33 en A34)
- 28 De accountant dient geen gebruik te maken van een interne auditor om directe ondersteuning te verlenen indien:
- a er significante bedreigingen bestaan voor de objectiviteit van de interne auditor; of
 - b het de interne auditor ontbreekt aan voldoende competentie om de voorgestelde werkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A32, A33 en A34)

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen

- 29 Bij het bepalen van de aard en de omvang van het werk dat aan interne auditors kan worden toegewezen en de aard, timing en de omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling die in de omstandigheden passend is, dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- a de mate van oordeelsvorming die hoort bij:
 - i het plannen en uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden; en
 - ii het evalueren van de verzamelde controle-informatie;

⁹ Zie paragraaf 18.

- b het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang; en
 - c de evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor zowel de objectiviteit als het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)
- 30 De accountant dient geen gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij het uitvoeren van werkzaamheden die:
- a betrekking hebben op het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle; (Zie Par. A19)
 - b betrekking hebben op hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waar de mate van oordeelsvorming die vereist is bij het uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is; (Zie Par. A38)
 - c betrekking hebben op het werk waarbij de interne auditors betrokken zijn geweest en waarover aan het management of de met governance belaste personen door de interne auditfunctie reeds is gerapporteerd, of waarover nog zal worden gerapporteerd; of
 - d betrekking hebben op beslissingen die de accountant maakt overeenkomstig deze Standaard met betrekking tot de interne auditfunctie en het gebruikmaken van de werkzaamheden of de directe ondersteuning hiervan. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)
- 31 Nadat op passende wijze is geëvalueerd of en, zo ja, in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om voor de controle directe ondersteuning te verlenen, dient de accountant bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard 260¹⁰, de aard en reikwijdte te communiceren van het geplande gebruik van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, om tot onderlinge afstemming te komen dat dergelijk gebruik niet overmatig is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A39)
- 32 De accountant dient te evalueren, of in zijn totaliteit, het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, samen met het geplande gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie er nog steeds toe zou leiden dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is gelet op de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

- 33 Voorafgaand aan het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor het doel van de controle, dient de accountant:
- a van een bevoegd vertegenwoordiger van de entiteit schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat het de interne auditors is toegestaan om de instructies van de accountant op te volgen en dat de entiteit niet zal ingrijpen in de werkzaamheden die de interne auditor voor de accountant uitvoert; en
 - b van de interne auditors schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat zij specifieke aangelegenheden geheim zullen houden zoals door de accountant is opgedragen en dat zij de accountant inlichten over eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit.
- 34 De accountant zal de werkzaamheden die door de interne auditors voor de opdracht zijn uitgevoerd aansturen, hierop toezien en beoordelen overeenkomstig Standaard 220.¹¹ Hierbij:

10 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

11 Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*.

- a dienen de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en beoordeling er blijk van te geven dat de interne auditors niet onafhankelijk zijn van de entiteit en dienen in te spelen op de uitkomst van de evaluatie van de factoren in paragraaf 29 van deze Standaard; en
- b dienen de beoordelingswerkzaamheden te omvatten dat de accountant sommige werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd afstemt met de onderliggende controle-informatie.

De aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd dienen voor de accountant voldoende te zijn om vast te stellen dat de interne auditors voldoende en geschikte controle-informatie hebben verkregen om de conclusies die op die werkzaamheden zijn gebaseerd te onderbouwen. (Zie Par. A40 en A41)

- 35 Bij het aansturen van, toezien op en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd dient de accountant alert te blijven op aanwijzingen dat de evaluaties van de accountants in paragraaf 27 niet langer geschikt zijn.

Documentatie

- 36 Indien de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij in de controledocumentatie op te nemen:
- a de evaluatie van:
 - i de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
 - ii het competentieniveau van de functie; en
 - iii de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing;
 - b de aard en reikwijdte van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt en de onderbouwing voor die beslissing; en
 - c de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het adequaat zijn van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt te evalueren.
- 37 Indien de accountant gebruik maakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen dient de accountant het volgende in de controledocumentatie op te nemen:
- a de evaluatie van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors en het competentieniveau van de interne auditors waarvan gebruik wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;
 - b de basis voor de beslissing met betrekking tot de aard en omvang van de werkzaamheden die door de interne auditors worden uitgevoerd;
 - c wie de werkzaamheden heeft beoordeeld, alsmede de datum en omvang van die beoordeling overeenkomstig Standaard 230¹² ;
 - d de schriftelijke overeenstemmingen die van een bevoegde vertegenwoordiger van de entiteit en van de interne auditors zijn verkregen onder paragraaf 33 van deze Standaard; en
 - e de werkdocumenten die zijn opgesteld door de interne auditors die bij de controleopdracht directe ondersteuning hebben verleend.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van de interne auditfunctie

(Zie Par. 2 en 14a)

¹² Standaard 230, *Controledocumentatie*.

- A1 De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans assurance- en adviseerende activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van de governanceprocessen, van de risicobeheersing en van de interne beheersing van de entiteit te evalueren en te verbeteren, zoals:

Activiteiten die betrekking hebben op governance

- de interne auditfunctie kan het governance-proces beoordelen op het realiseren van doelstellingen voor normen en waarden, prestatie management en verantwoording, op het communiceren van risico- en beheersingsinformatie aan de juiste organisatieonderdelen, alsmede op de effectiviteit van de communicatie tussen de met governance belaste personen, accountant en interne auditors en het management.

Activiteiten die betrekking hebben op risicobeheersing

- de interne auditfunctie kan de entiteit ondersteunen bij het identificeren en evalueren van significante blootstellingen aan risico's en bij het bijdragen aan de verbetering van risicobeheersing en interne beheersing (inclusief de effectiviteit van het financiële verslaggevingsproces);
- de interne auditfunctie kan werkzaamheden uitvoeren om de entiteit te ondersteunen bij het detecteren van fraude.

Activiteiten die betrekking hebben op interne beheersing

- het evalueren van interne beheersing. De interne auditfunctie kan specifieke verantwoordelijkheid toegewezen hebben gekregen voor het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van de werking daarvan en het aanbevelen van verbeteringen daarin. Hierdoor verleent de interne auditfunctie een bepaalde mate van zekerheid over de interne beheersingsmaatregel. De interne auditfunctie kan bijvoorbeeld toetsingen of andere werkzaamheden plannen en uitvoeren om aan het management en de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verlenen met betrekking tot de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersing, inclusief die toetsingen of werkzaamheden die voor de controle relevant zijn;
- het onderzoeken van financiële en operationele informatie. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de middelen te beoordelen die zijn gebruikt bij het identificeren, erkennen, waarderen, rubriceren en rapporteren van financiële en operationele informatie, en om specifiek onderzoek te doen naar afzonderlijke elementen, inclusief het in detail toetsen van transacties, saldi en procedures;
- het beoordelen van operationele activiteiten. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van de operationele activiteiten te beoordelen, inclusief niet-financiële activiteiten van een entiteit;
- het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om het naleven van wet- en regelgeving en overige externe voorschriften, en van de beleidslijnen en instructies van het management en van andere interne vereisten, te beoordelen.

- A2 Activiteiten die vergelijkbaar zijn met die van een interne auditfunctie, kunnen door functies onder een andere naam binnen een entiteit worden uitgevoerd. Enkele of alle activiteiten van een interne auditfunctie kunnen tevens worden uitbesteed aan een externe dienstverlener. Noch de naam van de functie, noch de vraag of deze door de entiteit of door een externe dienstverlener worden uitgevoerd, is afzonderlijk bepalend voor de vraag of de accountant al dan niet gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Meer relevant zijn de aard van de activiteiten, de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, de competentie, en de systematische en gedisciplineerde benadering van de interne auditfunctie. Verwijzingen in deze Standaard naar de werkzaamheden van de interne auditfunctie omvatten relevante activiteiten van andere functies of externe dienstverleners die deze kenmerken hebben.

- A3 Daarnaast worden degenen die binnen de entiteit met operationele en bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden buiten de interne auditfunctie belast zijn, doorgaans met bedreigingen in hun objectiviteit geconfronteerd die in het kader van deze Standaard verhinderen dat ze worden behandeld als onderdeel van een interne auditfunctie, hoewel zij interne beheersingsmaatregelen kunnen uitvoeren die overeenkomstig Standaard 330 kunnen worden getoetst.¹³ Om deze reden zal het monitoren van interne beheersingsmaatregelen dat door een eigenaar-bestuurder wordt uitgevoerd niet als het equivalent worden beschouwd voor een interne auditfunctie.
- A4 Hoewel de doelstellingen van een interne auditfunctie en de accountant van een entiteit verschillen, kan de interne auditfunctie controlewerkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd bij een controle van financiële overzichten. Indien dit het geval is, kan de accountant voor de doeleinden van de controle op één of meer van de volgende wijzen gebruikmaken van de interne auditfunctie:
- het verkrijgen van informatie die relevant is voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. In dit opzicht vereist Standaard 315¹⁴ dat de accountant inzicht verwerft in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie, haar positie binnen de organisatie en de activiteiten die zijn uitgevoerd, of zullen worden uitgevoerd, en het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie (als de entiteit over een dergelijke functie beschikt); of
 - tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is, kan de accountant na een adequate evaluatie besluiten om gebruik te maken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor controle-informatie die door de accountant¹⁵ zelf moet worden verkregen.

Bovendien kan de accountant gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (in deze Standaard¹⁶ naar verwezen als 'directe ondersteuning'), tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is.

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

Objectiviteit en competentie

(Zie Par. 15(a) en (b))

- A5 De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle en bij het bepalen in welke mate en in welke omstandigheden daarvan gebruik kan worden gemaakt.
- A6 De mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede het competentieniveau van de functie, zijn bijzonder belangrijk bij het bepalen of er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt en, zo ja, bij het bepalen van de aard en omvang van het gebruik van de werkzaamheden van de functie dat passend is in de omstandigheden.
- A7 Objectiviteit verwijst naar het vermogen om die taken uit te voeren zonder toe te staan dat voorinname, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvorming

¹³ Zie paragraaf 10 van deze Standaard.

¹⁴ Standaard 315, paragraaf 6(a).

¹⁵ Zie paragraaf 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 en 25 van deze Standaard.

¹⁶ Zie paragraaf 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 en 35 van deze Standaard.

doorbreken. Factoren die van invloed kunnen zijn op de evaluatie van de accountant omvatten het volgende:

- of de organisatorische positie van de interne auditfunctie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, het vermogen van de interne auditfunctie ondersteunt om vooringenomenheid, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen om professionele oordeelsvorming te doorbreken, te voorkomen. Bijvoorbeeld de vraag of de interne auditfunctie rapporteert aan de met governance belaste personen of aan een functionaris met de juiste bevoegdheid, of, indien de interne auditfunctie rapporteert aan het management, de vraag of de interne auditfunctie directe toegang heeft tot de met governance belaste personen;
- of de interne auditfunctie geen conflicterende verantwoordelijkheden heeft, zoals bestuurlijke of operationele verplichtingen of verantwoordelijkheden die buiten de interne auditfunctie vallen;
- of de met governance belaste personen toezicht houden op beslissingen over personeelsaangelegenheden die gerelateerd zijn aan de interne auditfunctie, zoals het bepalen van het gepaste beloningsbeleid;
- of de interne auditfunctie door het management of door de met governance belaste personen beperkingen wordt opgelegd bij, bijvoorbeeld, het communiceren van de bevindingen van de interne auditfunctie met de accountant;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties en of hun lidmaatschap hen verplicht de relevante professionele standaarden na te leven die gerelateerd zijn aan objectiviteit, alsmede of met hun interne beleidslijnen dezelfde doelstellingen worden bereikt.

A8 Competentie van de interne auditfunctie verwijst naar het verkrijgen en onderhouden van kennis en vaardigheden van de interne auditfunctie als geheel op het vereiste niveau, om de toegewezen taken zorgvuldig en overeenkomstig de van toepassing zijnde professionele standaarden uit te voeren. Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant omvatten de vraag:

- of de interne auditfunctie over adequate en gepaste middelen beschikt in verhouding tot de omvang van de entiteit en tot de aard van de uit te voeren werkzaamheden;
- of er vastgestelde beleidslijnen zijn voor het aannemen, trainen en toewijzen van interne auditors aan interne auditopdrachten;
- of de interne auditors adequate vaktechnische training en vaardigheid in auditing hebben. Relevante criteria die door de accountant in overweging kunnen worden genomen bij de beoordeling kunnen bijvoorbeeld inhouden het aanhouden door de interne auditor van een relevante professionele titel en het hebben van relevante ervaring;
- of interne auditors beschikken over de vereiste kennis van de financiële verslaggeving van de entiteit en over het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede de vraag of de interne auditfunctie over de noodzakelijke vaardigheden beschikt (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties die hun verplichten om de relevante professionele standaarden na te leven, met inbegrip van vereisten inzake permanente educatie.

A9 Objectiviteit en competentie kunnen worden gezien als een continuüm. Hoe meer de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen en hoe hoger het competentieniveau van de interne auditfunctie is, des te waarschijnlijker is het dat de accountant gebruik kan maken van de interne auditfunctie en dat op meerdere gebieden. Een organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors sterk ondersteunen, kunnen echter het gebrek aan voldoende competentie van de interne auditfunctie niet compenseren. Evenmin kan een hoog competentieniveau van de interne auditfunctie een organisatorische positie en beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors niet adequaat ondersteunen, compenseren.

Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering

(Zie Par. 15(c))

- A10 Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering voor het plannen, uitvoeren, toezicht houden op, beoordelen en documenteren van haar activiteiten onderscheidt de activiteiten van de interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte activiteiten van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.
- A11 Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering toepast, zijn onder meer de volgende:
- het bestaan, adequaat zijn en gebruik van gedocumenteerde interne auditwerkzaamheden of van leidraden die gebieden omvatten zoals risico-inschattingen, werkprogramma's, documentatie en verslaggeving, waarvan de aard en omvang in verhouding staan tot de grootte en de omstandigheden van een entiteit;
 - of de interne auditfunctie toereikende beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing heeft, bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures die van toepassing zouden zijn op een internal auditfunctie – zoals die welke in verband staan met leiding, human resources en opdrachtuitvoering - of vereisten inzake kwaliteitsbeheersing voortvloeiend uit Standaarden die door de relevante beroepsorganisaties voor interne auditors zijn opgesteld. Dergelijke organisaties kunnen tevens andere passende eisen vaststellen, zoals het uitvoeren van periodieke externe kwaliteitsbeoordelingen.

Omstandigheden waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie geen gebruik kan worden gemaakt

(Zie Par. 16)

- A12 De evaluatie van de accountant of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en of deze een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan erop wijzen dat de risico's ten aanzien van de kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te significant zijn en dat het derhalve niet gepast is om de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als controle-informatie.
- A13 Het in overweging nemen van de factoren in paragrafen A7, A8 en A11 van deze Standaard, afzonderlijk en in zijn totaliteit, is van belang omdat een individuele factor vaak niet voldoende is om te concluderen dat er voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. De organisatorische positie van de interne auditfunctie is bijvoorbeeld in het bijzonder van belang bij het evalueren van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors. Indien de interne auditfunctie aan het management rapporteert zou dit als een significante bedreiging voor de objectiviteit van de interne auditfunctie worden beschouwd, tenzij andere factoren zoals die in paragraaf A7 van deze Standaard zijn beschreven gezamenlijk voldoende maatregelen verlenen om de objectiviteit te waarborgen.
- A14 De ViO stelt dat een bedreiging als gevolg van zelftoetsing ontstaat wanneer de accountant een opdracht aanneemt om aan een controlecliënt interne auditdiensten te leveren en van de resultaten van die diensten bij het uitvoeren van de controle gebruik zal worden gemaakt. In deze situatie zal wellicht de accountant niet op behoorlijke wijze die resultaten evalueren of niet eenzelfde professioneel-kritische instelling hanteren die zou worden gehanteerd wanneer de interne auditwerkzaamheden worden uitgevoerd door personen die niet tot de accountantseenheid behoren. De ViO¹⁷ behandelt de verboden die in bepaalde omstandigheden van toepassing zijn, alsmede de bedreigingen en eventuele maatregelen die kunnen worden toegepast zodat de opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd.

¹⁷ ViO artikel 6.

Bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

Factoren van invloed op de bepaling van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

(Zie Par. 17, 18 en 19)

- A15 Zodra de accountant heeft bepaald dat er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt, is een eerste overweging of de geplande aard en reikwijdte van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die zijn uitgevoerd, of gepland zijn om te worden uitgevoerd, relevant zijn voor de algehele controleaanpak die en het controleprogramma dat de accountant overeenkomstig Standaard 300¹⁸ heeft opgesteld.
- A16 Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de accountant gebruik kan worden gemaakt zijn:
- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen;
 - gegevensgerichte controles met een beperkte mate van oordeelsvorming;
 - observaties van voorraadopnames;
 - het volgen van transacties door het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem;
 - het toetsen van het naleven van vereisten op grond van wet- of regelgeving;
- A17 De vaststelling door de accountant van de geplande aard en mate van het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie zal worden beïnvloed door de evaluatie van de accountant van de mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede door het competentieniveau van de interne auditfunctie in paragraaf 18 van deze Standaard. Bovendien zijn zowel de mate van oordeelsvorming die noodzakelijk is bij het plannen, uitvoeren en evalueren van dergelijke werkzaamheden, als het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen input voor de vaststelling door de accountant. Verder zijn er omstandigheden waarin de accountant voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, zoals in paragraaf 16 van deze Standaard staat beschreven.

Oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van resultaten

(Zie Par. 18(a), 30(a))

- A18 Hoe groter het belang van de oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de controle-informatie is, des te meer werkzaamheden zullen overeenkomstig paragraaf 18 van deze Standaard door de accountant zelf uitgevoerd moeten worden, omdat gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie aan de accountant zal verlenen.
- A19 Aangezien de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid heeft voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, is het noodzakelijk dat de accountant in de controleopdracht significante oordeelsvormingen uitvoert overeenkomstig paragraaf 18. Significante oordeelsvormingen omvatten het volgende:
- het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
 - het evalueren of de uitgevoerde toetsingen voldoende zijn;
 - het evalueren van de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling;

18 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

- het evalueren van significante schattingen; en
- het evalueren van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, en andere aangelegenheden die de controleverklaring beïnvloeden.

Ingeschat risico van een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 18(b))

- A20 Voor een bepaald rekeningsaldo en een bepaalde transactiestroom of toelichting geldt dat hoe hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen is, des te meer oordeelsvorming er vaak betrokken is bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten daarvan. In dergelijke omstandigheden zal de accountant meer werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 18 van deze Standaard zelf moeten uitvoeren, en derhalve minder gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Verder geldt, zoals uitgelegd in Standaard 200¹⁹, dat naarmate de risico's op een afwijking van materieel belang hoger zijn, des te overtuigender de controle-informatie die door de accountant wordt vereist moet zijn, en des te meer werkzaamheden de accountant daarom zelf zal moeten uitvoeren.
- A21 Zoals in Standaard 315²⁰ wordt uitgelegd zijn significante risico's, risico's die aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico worden ingeschat en zal de mogelijkheid van de accountant om gebruik te maken van de interne auditfunctie met betrekking tot significante risico's daardoor worden beperkt tot werkzaamheden die een beperkte oordeelsvorming vergen. Bovendien is het onwaarschijnlijk dat in die gevallen waar de risico's op een afwijking van materieel belang anders zijn dan laag, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie op zichzelf, het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau terug brengt. Het gebruikmaken van werkzaamheden van de interne auditfunctie elimineert niet de noodzaak van de accountant sommige toetsingen zelf uit te voeren.
- A22 Het uitvoeren van werkzaamheden overeenkomstig deze Standaard kan voor de accountant aanleiding vormen om de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw te evalueren. Deze evaluatie kan ook de vaststelling door de accountant van de vraag of er van de werkzaamheden van interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt en of verdere toepassing van deze Standaard noodzakelijk is, beïnvloeden.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 20)

- A23 Overeenkomstig Standaard 260²¹ wordt van de accountant vereist om de met governance belaste personen een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle te geven. Het geplande gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie vormt een integrerend onderdeel van de algehele controleaanpak van de accountant en is derhalve relevant voor de met governance belaste personen met betrekking tot hun inzicht in de voorgestelde controleaanpak.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

Het bespreken en coördineren met de interne auditfunctie

(Zie Par. 21)

- A24 Bij het bespreken van het geplande gebruik van hun werkzaamheden met de interne auditfunctie als basis voor het coördineren van de respectievelijke activiteiten, kan het nuttig zijn om het volgende aan de orde te stellen:

¹⁹ Standaard 200, paragraaf A31.

²⁰ Standaard 315, paragraaf 4(e).

²¹ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

- de timing van dergelijke werkzaamheden;
- de aard van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de mate waarin de risico's door de audit worden afgedekt;
- de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel en (indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi en opgenomen toelichtingen en) de uitvoeringsmaterialiteit;
- voorgestelde methoden voor het selecteren van elementen en steekproefomvang; en
- documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden;
- procedures voor beoordeling en rapporteren.

A25 Coördinatie tussen de accountant en de interne auditfunctie is effectief wanneer bijvoorbeeld:

- besprekingen met passende intervallen plaatsvinden gedurende de verslagperiode;
- de accountant de interne auditors informeert over significante aangelegenheden die de interne auditfunctie zouden kunnen beïnvloeden;
- de accountant op de hoogte wordt gebracht van of toegang heeft tot relevante rapportages van de interne auditfunctie en wordt geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie zijn gekomen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden, zodat de accountant in staat is de implicaties van dergelijke aangelegenheden voor de controleopdracht in overweging te nemen.

A26 Standaard 200²² behandelt het belang van planning en uitvoering van de controle met een professioneel-kritische instelling door de accountant, inclusief het alert zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Derhalve kan communicatie met de interne auditfunctie gedurende de uitvoering van de opdracht gelegenheid bieden aan interne auditors om aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden onder de aandacht van de accountant te brengen.²³ De accountant is dan in staat om met dergelijke informatie rekening houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Bovendien, indien dergelijke informatie kan wijzen op een verhoogd risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, of op feitelijke, vermoede of vermeende fraude, is de accountant in staat om hiermee rekening te houden bij het identificeren van een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig Standaard 240.²⁴

Procedures om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te bepalen
(Zie Par. 23 en 24)

- A27 De controlewerkzaamheden van de accountant betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is deze te gebruiken, bieden een basis voor het evalueren van de algehele kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de objectiviteit waarmee ze zijn uitgevoerd.
- A28 De werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren om de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken te evalueren, ter aanvulling op het opnieuw uitvoeren overeenkomstig paragraaf 24, omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie;
 - het observeren van werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd;
 - het beoordelen van het werkprogramma en de werkdocumenten van de interne auditfunctie.

²² Standaard 200, paragraaf 15 en A20.

²³ Standaard 315, paragraaf A120.

²⁴ Standaard 315, paragraaf A11 in relatie tot Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

A29 Op gebieden waarbij:

- meer oordeelsvorming nodig is;
 - het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang hoger is;
 - de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie minder op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; of
 - het competentieniveau van de interne auditfunctie lager wordt ingeschat,
- moet de accountant zelf meer werkzaamheden uitvoeren op de kern van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, om de beslissing om gebruik te maken van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel wordt gebaseerd, te ondersteunen.

Het opnieuw uitvoeren

(Zie Par. 24)

A30 In het kader van deze Standaard heeft het opnieuw uitvoeren betrekking op het onafhankelijk uitvoeren van werkzaamheden door de accountant om de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken, te valideren. Deze doelstelling kan worden bereikt door elementen te onderzoeken die reeds door de interne auditfunctie zijn onderzocht, of, waar het niet mogelijk is om dit te doen, kan dezelfde doelstelling tevens worden bereikt door voldoende andere vergelijkbare elementen te onderzoeken die niet daadwerkelijk door de interne auditfunctie zijn onderzocht. Het opnieuw uitvoeren verschaft meer overtuigende onderbouwing van de toereikendheid van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in vergelijking met andere werkzaamheden die de accountant in paragraaf A28 kan uitvoeren. Het is voor de accountant niet noodzakelijk dat hij op elk gebied waarvoor hij gebruik maakt van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie deze werkzaamheden opnieuw uitvoert, echter het in bepaalde mate opnieuw uitvoeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie waar de accountant van plan is gebruik te maken, is in overeenstemming met paragraaf 24. Het is waarschijnlijk dat de accountant bij het opnieuw uitvoeren focust op die gebieden waar er door de interne auditfunctie meer oordeelsvorming is toegepast bij het plannen, uitvoeren en evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en in gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang.

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate, er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle

(Zie Par. 5, 26, 27 en 28)

A31 Er zijn rechtsgebieden waar het de accountant door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. Het is in de omstandigheden van een groepscontrole voor de groepsaccountant relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor accountants van groepsonderdelen, en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen.²⁵

A32 Zoals in paragraaf A7 van deze Standaard wordt vermeld, verwijst objectiviteit naar het vermogen om het voorgestelde werk uit te voeren zonder toe te staan dat vooringenomenheid, belangenconflicten of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvormingen doorbreken. Bij het evalueren van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor, kunnen de volgende factoren relevant zijn:

²⁵ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 25(a)

- de mate waarin de organisatorische status en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;²⁶
- familie- en persoonlijke relaties met een persoon die werkzaam is in het gebied van de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben, of die hier verantwoordelijk voor is;
- verbondenheid met het onderdeel of de afdeling binnen de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben;
- significante financiële belangen in de entiteit anders dan beloning volgens voorwaarden die consistent zijn met degene die van toepassing zijn op andere werknemers op een vergelijkbaar niveau van senioriteit.

Materiaal dat door relevante beroepsorganisaties voor interne auditors wordt uitgebracht kan aanvullende nuttige leidraden bevatten.

- A33 Er kunnen ook bepaalde omstandigheden zijn waarin de significantie van de bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor zodanig is dat er geen waarborgen zijn die deze terug zouden kunnen brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het adequaat zijn van waarborgen wordt bijvoorbeeld door de significantie van de werkzaamheden in de context van de controle beïnvloed. Daarom is het op grond van paragraaf 30(a) en (b) verboden gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden die te maken hebben met het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle of die te maken hebben met hogere risico's op een afwijking van materieel belang waar de vereiste oordeelsvorming bij het uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is. Dit zou tevens het geval zijn waar de betrokken werkzaamheden een bedreiging als gevolg van zelftoetsing vormen, wat de reden is dat het interne auditors verboden wordt om werkzaamheden uit te voeren in de omstandigheden beschreven in paragraaf 30(c) en (d).
- A34 Bij het evalueren van het competentieniveau van een interne auditor kunnen vele van de factoren in paragraaf A8 van deze Standaard ook relevant zijn, toegepast in de context van individuele interne auditors en de werkzaamheden die hun kunnen worden toegewezen.

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen

(Zie Par. 29, 30 en 31)

- A35 Paragrafen A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22 van deze Standaard verlenen relevante leidraden bij het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen zijn toegewezen.
- A36 Bij het bepalen van de aard van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen worden toegewezen let de accountant erop om dergelijke werkzaamheden te beperken tot die gebieden die geschikt zijn om te worden toegewezen. Voorbeelden van activiteiten en taken die niet geschikt zijn om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen omvatten de volgende:
- bespreking van frauderisico's. De accountants kunnen echter overeenkomstig Standaard 315²⁷ bij interne auditors verzoeken om inlichtingen over frauderisico's binnen de organisatie;
 - het bepalen van niet-aangekondigde controlewerkzaamheden zoals in Standaard 240 wordt behandeld.
- A37 Aangezien het van de accountant, overeenkomstig Standaard 505²⁸, vereist is om verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen en de resultaten van werkzaamheden inzake externe bevestigingen te evalueren, zou het evenmin passend zijn om deze verantwoordelijkheden toe te wijzen aan interne auditors. Interne auditors kunnen echter ondersteunen bij het samenstellen van informatie die voor de accountant noodzakelijk is om uitzonderingen in de reacties op bevestigingen af te handelen.

²⁶ Zie paragraaf A7 van deze Standaard.

²⁷ Standaard 315, paragraaf 6(a).

²⁸ Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 7 en 16.

- A38 De mate van betrokken oordeelsvorming en het risico van een afwijking van materieel belang zijn tevens relevant bij het bepalen van de werkzaamheden die aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen kunnen worden toegewezen. In omstandigheden waar bijvoorbeeld de waardering van de vorderingen wordt ingeschat als een gebied met een hoger risico zou de accountant het checken van de juistheid van de ouderdom van deze vorderingen kunnen toewijzen aan een interne auditor die directe ondersteuning verleend. Omdat de evaluatie van de toereikendheid van de voorziening op basis van de ouderdom echter meer dan beperkte oordeelsvorming zou inhouden, zou het niet passend zijn om de laatstgenoemde taak aan een interne auditor die directe ondersteuning verleent toe te wijzen.
- A39 Ongeacht de aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant kan het overmatig gebruik van interne auditors die directe ondersteuning verlenen, percepties beïnvloeden met betrekking tot de onafhankelijkheid in het kader van de externe controleopdracht.

Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

(Zie Par. 34)

- A40 Personen binnen de interne auditfunctie zijn niet onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant wordt vereist bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom zal de betrokkenheid van de accountant bij het aansturen van, toezicht houden op, en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd, over het algemeen van een andere aard en uitgebreider zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam de werkzaamheden uitvoeren.
- A41 Bij het aansturen van interne auditors kan de accountant de interne auditors er bijvoorbeeld aan herinneren om kwesties op het gebied van financiële verslaggeving en controle die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, onder de aandacht van de accountant te brengen. Bij het beoordelen van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, omvatten de overwegingen van de accountant de vraag of de verkregen controle-informatie in de omstandigheden voldoende en geschikt is, alsmede of deze controle-informatie de getrokken conclusies ondersteunt.

620 Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>De verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel</i>	3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-15
<i>Het vaststellen van de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	7
<i>Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden</i>	8
<i>De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	9
<i>Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	10
<i>Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	11
<i>Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	12-13
<i>Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring</i>	14-15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A42
<i>Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A1-A3
<i>Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A4-A9
<i>Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden</i>	A10-A13
<i>De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A14-A20
<i>Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A21-A22
<i>Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A23-A31
<i>Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A32-A40
<i>Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring</i>	A41-A42

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een persoon of organisatie in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle als die werkzaamheden worden gebruikt om de accountant te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.
- 2 Deze Standaard behandelt niet:
 - a situaties waarin het opdrachtteam een lid omvat, of een persoon of organisatie consulteert, met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die in Standaard 220 worden behandeld;¹ of
 - b het gebruikmaken door de accountant van de werkzaamheden van een persoon of organisatie die beschikt over kennis in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten (een door het management ingeschakelde deskundige), hetgeen in Standaard 500 wordt behandeld.²

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 gebruik van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Niettemin kan de accountant, indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, overeenkomstig deze Standaard, en 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.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 5 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a bepalen of al dan niet gebruik zal worden gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige; en
 - b indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

Definities

- 6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

1 Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf A19.

2 Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A45 – A59.

- a *door de accountant ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die beschikt over deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een door de accountant ingeschakelde interne deskundige (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant of een netwerkonderdeel) of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige zijn. (Zie Par. A1, A2 en A3)
- b *deskundigheid* – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied.
- c *door het management ingeschakelde deskundige* - Door het management ingeschakelde deskundige als bedoeld in paragraaf 5, onderdeel e, van Standaard 500 van de NV COS.

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 Par. A4, A5, A6, A7, A8 en 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 paragraaf 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 Par. 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 het belang van het werk van de 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 het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A11, A12 en 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 Par. A14, A15, A16, A17, A18, A19 en 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: (Zie Par. A21 en A22)
- a de aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant; en
 - b de adequaatheid 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 Par. A23, A24, A25 en A26)
 - a De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie Par. A27)
 - b De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige; (Zie Par. A28 en 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 Par. A30)
 - d De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie Par. A31)

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

- 12 De accountant dient de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van: (Zie Par. A32)
 - a de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie Par. A33 en A34)
 - b indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de gegeven omstandigheden; en (Zie Par. A35, A36 en A37)
 - c indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens. (Zie Par. A38 en A39A39)
- 13 Indien de accountant bepaalt dat de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, dient de accountant: (Zie Par. A40)
 - a met die deskundige de aard en omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
 - b aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

- 14 De accountant dient in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Indien de wet- of regelgeving een dergelijke verwijzing vereist, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel van de accountant. (Zie Par. 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 Par. A42)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 6 (a))

- A1 Deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle kan onder meer deskundigheid omvatten met betrekking tot:
- de waardering van complexe financiële instrumenten, terreinen en gebouwen, fabrieken en machines, juwelen, kunstwerken, antiek, immateriële vaste activa, in een bedrijfscombinatie verworven activa en overgenomen verplichtingen, en activa die mogelijk een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan;
 - de actuariële berekening van verplichtingen die verband houden met verzekeringscontracten of beloningsregelingen voor het personeel;
 - de schatting van olie- en gasreserves;
 - de waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor de sanering van terreinen;
 - de interpretatie van contracten, wet- en regelgeving;
 - de analyse van complexe of ongebruikelijke kwesties met betrekking tot de naleving van de belastingwetgeving.
- 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 als het een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle betreft. Bijvoorbeeld een persoon met deskundigheid op het gebied van de toepassing van methoden voor de administratieve verwerking van uitgestelde winstbelasting kan vaak gemakkelijk worden onderscheiden van een deskundige in belastingrecht. De eerste is geen deskundige voor de toepassing van deze Standaard, aangezien dit deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving inhoudt; de laatste is wel een deskundige voor de toepassing 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 de administratieve verwerking van financiële instrumenten en deskundigheid op het gebied van complexe modellen voor het waarderen van financiële instrumenten. In sommige gevallen, met name in het geval van een nieuw gebied van financiële verslaggeving of controle, 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 opleidings- en competentievereisten voor accountants kunnen de accountant helpen bij het toepassen van die oordeelsvorming.³
- A3 Het is noodzakelijk om oordeelsvorming toe te passen wanneer wordt overwogen hoe de vereisten van deze Standaard worden beïnvloed door het feit dat een door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon of 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 heeft opgedaan met de individuele deskundige 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 de persoon als de bestuurlijke eigenschappen van de organisatie (zoals de stelsels voor kwaliteitsbeheersing die de organisatie implementeert) relevant zijn voor de evaluatie van de accountant.

³ Bijvoorbeeld International Education Standard 8, *Competence Requirements for Audit Professionals* kan een hulpmiddel hiertoe vormen.

Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 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, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit;
 - het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
 - het vaststellen en implementeren van de algehele manieren van inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten;
 - 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 controles;
 - het evalueren of de controle-informatie die bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten verkregen is, voldoende en geschikt is.
- A5 De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen toenemen wanneer deskundigheid op een ander gebied 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 op die risico's in te spelen. 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 op een afwijking van materieel belang beperken.
- A6 Indien bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik wordt gemaakt 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. Van de opdrachtpartner wordt vereist dat hij vaststelt dat de leden van het opdrachtteam en alle door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet tot het opdrachtteam behoren, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten, waaronder voldoende tijd, beschikken om de controleopdracht uit te voeren.⁴ Verder wordt van de accountant vereist dat hij de aard, timing en omvang vaststelt van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren.⁵ 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, helpt de accountant om aan deze vereisten te voldoen. 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 herzielt.
- A7 Een accountant die geen deskundige is op een ander relevant gebied dan financiële verslaggeving of controle kan niettemin in staat zijn om op dat gebied voldoende inzicht te verwerven om de controle uit te voeren zonder een door de accountant ingeschakelde deskundige. Dit inzicht kan worden verkregen door bijvoorbeeld:
- ervaring met het controleren van entiteiten die dergelijke deskundigheid vereisen bij het opstellen van hun financiële overzichten;
 - een opleiding of educatie op het desbetreffende gebied. Dit kan formele cursussen omvatten, of besprekingen met personen die over deskundigheid op het betreffende gebied beschikken, ter bevordering van de eigen capaciteiten van de accountant om met aangelegenheden op dat

4 Standaard 220, paragraaf 25 - 28.

5 Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e).

gebied om te gaan. Een dergelijke bespreking onderscheidt zich van 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 worden voorgelegd die hem in staat stellen een onderbouwd advies te geven over die bepaalde aangelegenheid;⁶

- een bespreking met accountants die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

A8 In andere gevallen kan de accountant echter bepalen 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. Bij het besluiten of gebruik wordt gemaakt van een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen onder meer de volgende punten worden overwogen:

- de vraag of het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. A9);
- de aard en significantie van de aangelegenheid, met inbegrip van de complexiteit ervan;
- de risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- de verwachte aard van de werkzaamheden om in te spelen op geïdentificeerde 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 Als het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige, 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 bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten;
- interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige.

Standaard 500⁷ omvat vereisten en richtlijnen 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 Par. 8)

A10 De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden betreffende de vereisten in de paragrafen 9-13 van deze Standaard variëren naar gelang van de omstandigheden. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld wijzen op de noodzaak voor andere of uitgebreidere werkzaamheden dan anders het geval zou zijn:

⁶ Standaard 220, paragraaf A99, A100, A101 en A102.

⁷ Standaard 500, paragraaf 8.

- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige hebben betrekking op een significante aangelegenheid die subjectieve en complexe oordeelsvormingen 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 objectiviteit van die deskundige;
- de door de accountant ingeschakelde deskundige voert werkzaamheden uit die een integrerend 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 bijgevolg niet onderworpen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.

Het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid

(Zie Par. 8(e))

- A11 Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of staf (d.w.z. personeel) zijn, waaronder tijdelijke staf, van de accountantseenheid en bijgevolg onderworpen zijn aan het kwaliteitsmanagementsysteem van die accountantseenheid overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement⁸. De door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan ook een partner of werknemer zijn, waaronder tijdelijke werknemers, van een netwerkonderdeel en onderhevig zijn aan de beleidslijnen en procedures voor vereisten aan het netwerk en services van het netwerk. In sommige gevallen kan de door de accountant ingeschakelde deskundige van een netwerkonderdeel onderhevig zijn aan gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures van het kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid omdat zij onderdeel zijn van hetzelfde netwerk.
- A12 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid het gebruik van middelen van een dienstverlener, waaronder het gebruik van een ingeschakelde deskundige, adresseert. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en hoeft niet onderworpen te zijn aan de beleidslijnen en procedures van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. Ook kunnen de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid voor relevante ethische vereisten, beleidslijnen en procedures bevatten die van toepassing zijn op de door de accountant ingeschakelde externe deskundige. In sommige gevallen, kunnen relevante ethische vereisten of wet- en regelgeving vereisen dat een door de accountant ingeschakelde deskundige wordt:
- behandeld als een lid van het opdrachtteam (d.w.z. de ingeschakelde externe deskundige kan onderworpen zijn aan relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften); of
 - onderworpen aan overige beroepsvereisten.
- A13 Zoals uiteengezet in Standaard 220 wordt kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau ondersteund door het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid samen met de specifieke aard en omstandigheden van de controleopdracht⁹. Zo kan de accountant mogelijk steunen op de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid voor wat betreft:
- competentie en capaciteiten, door wervings- en trainingsprogramma's;
 - objectiviteit. Door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - de evaluatie door de accountant van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het controleproces.

⁸ Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

⁹ Standaard 220, paragraaf A4.

Vertrouwen op een dergelijke training kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige te evalueren;

- naleving van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van monitoring;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen in hoeverre op de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid kan worden gesteund, zijn uiteengezet in Standaard 220¹⁰. Het steunen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 9)

- A14 De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn factoren die van significante 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 de mogelijkheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden van de opdracht uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die tendentie, tegenstrijdige belangen of de invloed van derden 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 diverse bronnen afkomstig zijn, zoals:
- persoonlijke ervaring met eerder werk 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 van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
 - door die deskundige gepubliceerde artikelen of boeken;
 - het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid (Zie Par. A11, A12 en A13).
- A16 Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige omvatten de vraag of de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten, bijvoorbeeld ethische voorschriften en andere lidmaatschapsvereisten van een beroepsorganisatie of branchevereniging, accreditatiestandaarden van een vergunningverlenende instantie, of vereisten die door wet- of regelgeving zijn opgelegd.
- A17 Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:
- de relevantie van de competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot de aangelegenheid waarvoor de werkzaamheden van die deskundige zullen worden gebruikt, met inbegrip van specialisaties binnen het werkterrein van die deskundige. Zo kan een actuaaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
 - de competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake financiële verslaggeving en controle, bijvoorbeeld kennis van veronder-

¹⁰ Standaard 220, paragraaf 4(b) en A10.

stellingen en methoden met inbegrip van modellen, indien van toepassing, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

- de vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van de controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het nodig kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A18 Een breed scala aan omstandigheden kan de objectiviteit bedreigen, bijvoorbeeld bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, bedreigingen uit belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdsheid, bedreigingen uit zelftoetsing en bedreigingen uit intimidatie. Dergelijke bedreigingen kunnen worden weggenomen door het toepassen van maatregelen om de naleving van de fundamentele beginselen te waarborgen. Er kunnen ook maatregelen zijn die specifiek zijn voor de controleopdracht.

A19 De evaluatie van de significantie van bedreigingen van de objectiviteit en de evaluatie van de vraag of maatregelen nodig zijn, kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant ingeschakelde deskundige en de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin maatregelen de bedreigingen niet kunnen wegnemen, bijvoorbeeld indien de persoon die de accountant overweegt in te schakelen als deskundige 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 inlichtingen in te winnen over 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 maatregelen met die deskundige te bespreken, met inbegrip van eventuele beroepsvereisten die op die deskundige van toepassing zijn; alsmede te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om bedreigingen weg te nemen. Belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om met de door de accountant ingeschakelde deskundige te bespreken, zijn onder meer:
 - i financiële belangen;
 - ii zakelijke en persoonlijke relaties;
 - iii het verlenen van overige diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie als een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het ook passend zijn dat de accountant een schriftelijke bevestiging van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige verkrijgt over eventuele belangen of relaties met de entiteit waarvan die deskundige kennis heeft.

Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 10)

A21 De accountant kan inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige op de in paragraaf A7 beschreven wijzen of door middel van besprekingen met die deskundige.

A22 Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialisaties bevat die relevant zijn voor de controle (Zie Par. A17);

- de vraag of beroeps- of andere standaarden, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt, 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 interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 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 taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom vereist dat de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige over deze aangelegenheden overeenstemming bereiken, ongeacht de vraag of de deskundige een door de accountant ingeschakelde externe of interne deskundige is.
- A24 De in paragraaf 8 vermelde aangelegenheden kunnen van invloed zijn op de mate 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 taken 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 vereisten 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 overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft vaak de vorm van een opdrachtbevestiging. In de bijlage zijn de aangelegenheden opgesomd 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 Als er geen sprake is van een schriftelijke overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, kan controle-informatie aangaande de overeenkomst zijn opgenomen in bijvoorbeeld:
- Planning-memoranda of daarmee verband houdende werkdocumenten zoals het controleprogramma;
 - De beleidslijnen of procedures van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountants-eenheid. In het geval van een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountants-eenheid beleidslijnen of 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 of procedures. Mogelijk is bijvoorbeeld geen documentatie vereist in de werkdocumenten van de accountant als de eenheid van de accountant beschikt over gedetailleerde protocollen die de omstandigheden omvatten waarin gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een dergelijke deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van werkzaamheden

(Zie Par. 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 of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de expert zal volgen, te bespreken.

Respectieve rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 11(b))

A28 Overeenstemming over de respectieve taken 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 Par. 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 taken 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. Als 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 Par. 11(c))

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. Als 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 formeel schriftelijk verslag over de conclusie van de werkzaamheden van die deskundige als mondelinge rapportages naarmate de werkzaamheden vorderen, geschikt zijn. Het aanwijzen van specifieke partners of staf die contacten zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede van procedures voor de communicatie tussen die deskundige en de entiteit bevordert tijdige en effectieve communicatie, met name bij grotere opdrachten.

Geheimhouding

(Zie Par. 11(d))

- A31 Het is noodzakelijk dat de geheimhoudingsmaatregelen van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn, 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 Par. 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 de adequaatheid van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant.

De bevindingen en conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 12(a))

- A33 Specifieke werkzaamheden om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, zijn onder meer:
- het verzoeken om inlichtingen bij de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - het beoordelen van de werkdocumenten en rapporten van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - bevestigende werkzaamheden, zoals:
 - het waarnemen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - het onderzoeken van gepubliceerde gegevens, zoals statistische rapporten van gerenommeerde, gezaghebbende bronnen;
 - het confirmeren van relevante aangelegenheden bij derden;
 - het uitvoeren van gedetailleerde cijferanalyses; en
 - het opnieuw uitvoeren van berekeningen;
 - het bespreken met een andere deskundige met relevante deskundigheid als bijvoorbeeld de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet consistent zijn met andere controle-informatie;
 - het bespreken van het rapport 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 rapport, hetzij in een andere vorm, kan de vraag omvatten of deze:
- zijn gepresenteerd 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 de toegepaste standaarden;
 - zijn gebaseerd op een passende periode en of zij, indien relevant, rekening houden met gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;

- onderworpen zijn aan een voorbehoud of aan 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 de door de accountant ingeschakelde deskundige heeft geconstateerd.

Veronderstellingen, methoden en brongegevens

Veronderstellingen en methoden

(Zie Par. 12(b))

- A35 Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het evalueren van onderliggende veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan het management bij het maken van een schatting gebruik heeft gemaakt, 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. Als 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, kunnen de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren van de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen, in voorkomend geval, waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik heeft gemaakt.
- A36 Standaard 540¹¹ bespreekt de veronderstellingen en methoden waarvan het management bij het maken van schattingen gebruik heeft gemaakt, 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 de accountant ook helpen bij het evalueren van de veronderstellingen en methoden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- A37 Als de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden omvatten, zijn factoren die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant van die veronderstellingen en methoden onder meer de vraag of deze:
- algemeen aanvaard zijn binnen het gebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - consistent zijn met de vereisten die door het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving worden gesteld;
 - afhankelijk zijn van het gebruik 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 de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt

(Zie Par. 12(c))

- A38 Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van brongegevens omvatten die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, kunnen onder meer de volgende werkzaamheden worden gebruikt om die gegevens te toetsen:
- het verifiëren van de herkomst van de gegevens, met inbegrip van het verwerven van inzicht in, en indien van toepassing het toetsen van, de interne beheersingsmaatregelen over de gegevens en, indien relevant, de overdracht ervan aan de deskundige;

¹¹ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 8, 13 en 15.

- het beoordelen van de gegevens op volledigheid en interne consistentie.

A39 In veel gevallen kan de accountant brongegevens toetsen. In andere gevallen, als de brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt van zeer technische aard zijn 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, voor de accountant een passende wijze zijn om de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die gegevens te evalueren.

Niet-adequate werkzaamheden

(Zie Par. 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 paragraaf 13, die mogelijk verdere werkzaamheden omvatten die zowel door de deskundige als door de accountant worden uitgevoerd, of het in dienst nemen of inschakelen 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 verkregen.¹²

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

(Zie Par. 14 en 15)

- A41 In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld met het oog op transparantie in de publieke sector.
- A42 In sommige omstandigheden kan het passend zijn om in een controleverklaring die een aangepast oordeel bevat, naar de door de accountant ingeschakelde deskundige te verwijzen 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.

¹² Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6(b).

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

(Zie Par. A25)

In deze bijlage worden aangelegenheden opgesomd 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; hij is slechts bedoeld als een leidraad 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 lijst kan ook een hulpmiddel vormen bij het overwegen van de op te nemen aangelegenheden 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, uit te voeren door de door de accountant ingeschakelde externe deskundige accountant;
- de doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige in de context van materialiteit en risico-overwegingen betreffende de aangelegenheid die betrekking heeft op de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en, indien relevant, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- eventuele relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zal naleven;
- de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken, alsmede de autoriteit daarvan;
- de ingangsdatum van of, indien 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 verslagperiode.

De respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

- relevante controlestandaarden en standaarden voor financiële verslaggeving, alsmede relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- de toestemming van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige voor het beoogde gebruik door de accountant van het rapport van die deskundige, met inbegrip van verwijzingen naar dit rapport 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, bestanden, personeel van de entiteit en door de entiteit ingeschakelde deskundigen;
- procedures voor communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de entiteit;
- de toegang van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot elkaars werkdocumenten;
- eigendom van en zeggenschap over 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 wat betreft het associëren van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige met de controleverklaring;
- eventuele overeenkomst om de door de accountant ingeschakelde externe deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Communicatie en rapportage

- 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 (schriftelijke rapportage, mondelinge rapportage, voortdurende input aan het opdrachtteam, etc.);
 - 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 mee te delen, alsmede een mogelijk voorbehoud of een mogelijke 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 van die deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit of door de entiteit ingeschakelde deskundigen beperkt, onmiddellijk mee te delen;
- de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om alle informatie die volgens hem relevant kan zijn voor de controle aan de accountant mee te delen, met inbegrip van eventuele wijzigingen in eerder meegedeelde omstandigheden;
- de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om omstandigheden die een bedreiging voor zijn objectiviteit kunnen vormen, mee te delen, alsmede eventuele relevante maatregelen die dergelijke bedreigingen kunnen wegnemen.

Geheimhouding

- de noodzaak dat de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht neemt, met inbegrip van:
 - de maatregelen inzake geheimhouding van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn;
 - eventuele aanvullende vereisten die door wet- of regelgeving kunnen worden opgelegd;
 - eventuele specifieke maatregelen inzake geheimhouding die de entiteit heeft gevraagd.

700 Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

Inleiding	1-5
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>Ingangsdatum</i>	5
Doelstelling	6
Definities	7-9
Vereisten	10-54
<i>Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten</i>	10-15
<i>Vorm van het oordeel</i>	16-19
<i>Controleverklaring</i>	20-52
<i>Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten</i>	53-54
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A84
<i>Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking</i>	A1-A3
<i>Grondslagen voor financiële verslaggeving op passende wijze toegelicht in de financiële overzichten</i>	A4
<i>Informatie die gepresenteerd is in de financiële overzichten is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk</i>	A5
<i>Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie</i>	A6
<i>Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen</i>	A7-A9
<i>Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving</i>	A10-A15
<i>Vorm van het oordeel</i>	A16-A17
<i>Controleverklaring</i>	A18-A84

Bijlage: voorbeeldteksten van controleverklaringen over financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze Standaard behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
- 2 Standaard 701¹ behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Standaard 705² en Standaard 706³ behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. Ook andere Standaarden bevatten rapporteringsvereisten die van toepassing zijn bij het uitbrengen van een controleverklaring.
- 3 Deze Standaard is van toepassing op een controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden en is in die context geschreven. Standaard 800⁴ behandelt bijzondere overwegingen wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld. Standaard 805⁵ behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifieke post van een financieel overzicht. Deze Standaard is ook van toepassing op controles waarop Standaard 800 of 805 van toepassing zijn.
- 4 De vereisten van deze Standaard zijn gericht op het vinden van een passende balans tussen de behoefte aan consistentie en vergelijkbaarheid wereldwijd van controleverklaringen en de behoefte aan het verhogen van de waarde van de controleverklaring door de beschikbaar gestelde informatie in de controleverklaring voor gebruikers relevanter te maken. Deze Standaard bevordert de consistentie in de controleverklaring, maar erkent de behoefte aan flexibiliteit om aan bepaalde omstandigheden van individuele rechtsgebieden tegemoet te komen. Consistentie in de controleverklaring, wanneer 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 overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Consistentie in de controleverklaring is tevens bevorderlijk voor het begrip van de gebruiker, alsmede voor het identificeren van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 6 De doelstellingen van de accountant zijn:
 - a een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en

1 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

2 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

3 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

4 Standaard 800, *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*

5 Standaard 805, *Bijzondere overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*

- b dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring.

Definities

- 7 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

- 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 te voorzien in de gemeenschappelijke 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 de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, en dat:

- i expliciet of impliciet erkent dat, opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
- ii expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

De term 'compliance-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (1) of (2) genoemde erkenningen niet bevat.⁶

- c *goedkeurend oordeel* – Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel indien 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 verslaggeving.⁷

- 8 In deze Standaard wordt met 'financiële overzichten' een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden bedoeld.⁸ De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat.
- 9 In deze Standaard wordt met 'International Financial Reporting Standards' de International Financial Reporting Standards (IFRS) uitgebracht door de International Accounting Standards Board bedoeld, en wordt met 'International Public Sector Accounting Standards' (IPSAS) de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board bedoeld.

6 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13(a).

7 De paragrafen 25 en 26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance stelsel.

8 Standaard 200 *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden* paragraaf 13(f) zet de inhoud van de financiële overzichten uiteen.

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 verslaggeving.^{9 10}
- 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 afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:
 - a de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;¹¹
 - b de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;¹² en
 - c de evaluaties die op grond van de paragrafen 12, 13, 14 en 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 vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient onder meer in te houden dat de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking worden overwogen, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A1, A2 en A3)
- 13 In het bijzonder dient de accountant te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
 - a de financiële overzichten op passende wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant de relevantie van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit in aanmerking te nemen, en of ze zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier; (Zie Par. A4)
 - 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 en toelichtingen daarop redelijk zijn;
 - d de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is. Bij het maken van deze evaluatie zal de accountant overwegen of:
 - i de informatie die had moeten worden opgenomen is opgenomen en of deze informatie op de juiste wijze is geclassificeerd, samengevoegd of uitgesplitst, en gekenmerkt;
 - ii de algehele presentatie van de financiële overzichten is ondermijnd door het opnemen van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhuult. (Zie Par. A5)
 - e de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A6)
 - f de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.

⁹ Standaard 200, paragraaf 11.

¹⁰ De paragrafen 25 en 26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw-beeld-stelsel en een compliance stelsel.

¹¹ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 26.

¹² Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

- 14 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12 en 13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. De evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen dient in te houden dat het volgende wordt overwogen (Zie Par. A7, A8 en A9):
- a de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
 - b de vraag of de financiële overzichten, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.
- 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 Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

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 niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
 - b niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang,
- dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.
- 18 Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave vormen, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie Par. A16)
- 19 Als 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 vormen. Indien de accountant evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover communiceert in de controleverklaring. (Zie Par. A17)

Controleverklaring

- 20 De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie Par. A18 en A19)

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 van een onafhankelijke accountant betreft. (Zie Par. A20)

Geadresseerde

- 22 De controleverklaring dient te worden geadresseerd naar gelang passend, op basis van de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A21)

Oordeel van de accountant

- 23 De eerste sectie van de controleverklaring dient het oordeel van de accountant te bevatten en dient de titel *Ons oordeel* te dragen.
- 24 De sectie *Ons oordeel* in de controleverklaring dient tevens :
- a de entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - b te vermelden dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
 - c de titel van elk in de financiële overzichten opgenomen overzicht te vermelden;
 - d te verwijzen naar de toelichtingen, inclusief het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; en
 - e de datum of periode te specificeren waarop elk financieel overzicht dat tot de financiële overzichten behoort, betrekking heeft. (Zie Par. A22 en A23)
- 25 Indien een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de accountant, tenzij anderszins door de wet- of regelgeving vereist, een van de volgende formuleringen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:
- a Naar ons oordeel vormen de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
 - b Naar ons oordeel geven de bijgevoegde financiële overzichten een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A24, A25, A26, A27, A28, A29, A30 en A31)
- 26 Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A26, A27, A28, A29, A30 en A31)
- 27 Indien de in de controleverklaring opgenomen verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de IFRS die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht, noch aan de IPSAS die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht, noch aan *Titel 9 Boek 2 BW* dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel te vermelden.

Basis voor ons oordeel

- 28 De controleverklaring dient een sectie te bevatten, die direct de sectie *Ons oordeel* opvolgt, met de titel *Basis voor ons oordeel*, die: (Zie Par. A32)
- a vermeldt dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd; (Zie Par. A33)
 - b verwijst naar de sectie van de controleverklaring die de verantwoordelijkheden van de accountant onder de Standaarden beschrijft;
 - c een vermelding bevat dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland en dat de accountant heeft voldaan aan de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en andere ethische voorschriften; en (Zie Par A34, A35, A36, A37, A38 en A39)
 - d vermeldt of de accountant van mening is dat de controle-informatie die de accountant heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant.

Continuïteit, fraude, materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

29 Waar van toepassing dient de accountant te rapporteren overeenkomstig Standaard 570.¹³

29A Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De beschrijving kan worden geïntegreerd in:

- de rapportageverplichtingen overeenkomstig Standaard 570;
- de sectie kernpunten van de controle.

Bovenstaande is niet van toepassing indien:

- a wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of
- b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

(Zie Par. A41A)

29B Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden, dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak frauderisico's' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang. De beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing, in de sectie kernpunten van de controle.

Bovenstaande is niet van toepassing indien:

- a wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of
- b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

(Zie Par. A41B)

29C De accountant dient in de inleidende tekst in de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B te vermelden dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van een oordeel hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft. (zie Par. A41C)

29D Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B niet op te nemen.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

29E

- 1 De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen in de controleverklaring in een aparte sectie 'Materialiteit' de in de controle gehanteerde materialiteit van de financiële overzichten als geheel en de wijze waarop deze is bepaald uiteen te zetten. De

¹³ Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 21, 22 en 23.

accountant dient te beschrijven dat hij rekening houdt met kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van materialiteit. (Zie Par. A41D)

- 2 In afwijking van het eerste lid dient een accountant bij een oordeelonthouding alvorens een sectie 'Materialiteit' op te nemen te overwegen of dat passend is. Hij neemt daarbij het volgende tenminste in overweging:
 - worden er naast de aangelegenheden die leiden tot de oordeelonthouding nog andere aangelegenheden vermeld die tot een niet goedkeurende verklaring zouden hebben geleid, in overeenstemming met paragraaf 27 van Standaard 705, die het wenselijk maken om een sectie 'Materialiteit' als bedoeld in het eerste lid op te nemen;
 - kan het opnemen van een sectie 'Materialiteit' als bedoeld in het eerste lid suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn dan gepast zou zijn in de omstandigheden,

Wanneer de accountant vaststelt dat het passend is om een sectie 'Materialiteit' op te nemen doet de accountant dit met in achtname van de vereisten in het eerste lid.

29F

- 1 De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen in een aparte sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' in de controleverklaring aan te geven hoe hij de controle van groepsonderdelen heeft uitgevoerd, voor zover van toepassing. (Zie Par. A41E)
- 2 In afwijking van het eerste lid dient een accountant bij een oordeelonthouding alvorens een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' op te nemen te overwegen of dat passend is. Hij neemt daarbij het volgende tenminste in overweging:
 - worden er naast de aangelegenheden die leiden tot de oordeelonthouding nog andere aangelegenheden vermeld die tot een niet goedkeurende verklaring zouden hebben geleid, in overeenstemming met paragraaf 27 van Standaard 705, die het wenselijk maken om een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' als bedoeld in het eerste lid op te nemen;
 - kan het opnemen van een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' als bedoeld in het eerste lid suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn dan gepast zou zijn in de omstandigheden,

Wanneer de accountant vaststelt dat het passend is om een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' op te nemen doet de accountant dit met in achtname van de vereisten in het eerste lid.

- 30 Voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen¹⁴ dient de accountant kernpunten van de controle overeenkomstig Standaard 701 in de controleverklaring te communiceren.
- 31 Wanneer van de accountant anderszins op grond van wet- of regelgeving is vereist om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, of wanneer hij hiertoe besluit, dient hij dit overeenkomstig Standaard 701 te doen. (Zie Par. A40, A41 en A42)
Wanneer de accountant voor een niet-oob ertoe besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, dient hij ook de secties 'Materialiteit' en 'Reikwijdte van de groepscontrole' in de controleverklaring op te nemen in overeenstemming met paragrafen 29E en 29F.

Andere informatie

- 32 Waar van toepassing, zal de accountant rapporteren in overeenstemming met Standaard 720¹⁵.

Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten

- 33 De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel *Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten*. De controleverklaring dient de term te gebruiken die gepast is in de context van het

¹⁴ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

¹⁵ Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied en hoeft niet specifiek te verwijzen naar 'het management'. In sommige rechtsgebieden kan de gepaste verwijzing naar de met governance belaste personen zijn. (Zie Par. A44)

- 34 Deze sectie van de controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management te beschrijven voor: (Zie Par. A45, A46, A47 en A48)
- a het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en voor dergelijke interne beheersing waarvan het management bepaalt dat deze noodzakelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten;
 - b het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven¹⁶ en de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling gepast is en dat deze, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit toelicht. De uitleg van de verantwoordelijkheid van het management voor deze inschatting dient een beschrijving te omvatten van wanneer het gebruik van de continuïteitsveronderstelling gepast is. (Zie Par. A48)
- 35 Deze sectie van de controleverklaring dient tevens degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving te identificeren, wanneer degenen die verantwoordelijk zijn voor dit toezicht anderen zijn dan degenen die de verantwoordelijkheden vervullen zoals in paragraaf 34 hierboven is beschreven. In dit geval dient de titel van deze sectie tevens te verwijzen naar 'de met governance belaste personen' of een dergelijke term die binnen het wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied gepast is. (Zie Par. A49)
- 36 Wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld dient de beschrijving van de verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten in de controleverklaring te verwijzen naar 'het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten' of 'het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven', naar gelang wat in de omstandigheden gepast is.

Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

- 37 De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel *Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten*.
- 38 Deze sectie van de controleverklaring dient: (Zie Par. A50)
- a te vermelden dat de doelstellingen van de accountant zijn om:
 - i een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten; en
 - ii een controleverklaring uit te brengen waarin het oordeel van de accountant is opgenomen. (Zie Par. A51)
 - b te vermelden dat een redelijke mate van zekerheid een hoog niveau van zekerheid is, maar geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer hier sprake van is; en
 - c te vermelden dat afwijkingen zich kunnen voordoen als gevolg van fraude of van fouten en:
 - i beschrijven dat zij als van materieel belang worden beschouwd indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen, die gebruikers op basis van deze financiële overzichten nemen, beïnvloeden; of¹⁷
 - ii een definitie of beschrijving van materialiteit verschaffen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A52)

16 Standaard 570, paragraaf 2.

17 Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

- 39 De sectie *Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten* in de controleverklaring dient verder: (Zie Par. A50)
- a te vermelden dat, als onderdeel van een controle overeenkomstig de Standaarden, de accountant gedurende de controle professionele oordeelsvorming toepast en een professioneel-kritische houding handhaaft; en
 - b een controle te beschrijven door te vermelden dat de verantwoordelijkheden van de accountant bestaan uit:
 - i het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of van fouten; het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen; en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant te verschaffen. Het risico van het niet-ontdekken van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is hoger dan een die het gevolg is van fouten, aangezien fraude gepaard kan gaan met samenspanning, valsheid in geschrifte, opzettelijke weglatingen, een verkeerde voorstelling van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
 - ii het verwerven van inzicht in de interne beheersing die voor de controle relevant is om controlewerkzaamheden op te zetten die in de omstandigheden gepast zijn, maar die niet bedoeld zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden waarin de accountant tevens de 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 formulering weg te laten dat het door de accountant overwegen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing;
 - iii het evalueren van de geschiktheid van de grondslagen van de financiële verslaggeving die worden gebruikt en de redelijkheid van schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die door het management worden gemaakt;
 - iv het concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management en, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, de vraag of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, is van de accountant vereist om in de controleverklaring de aandacht te vestigen op de daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten of, indien dergelijke toelichtingen inadequaat zijn, het oordeel daarover aan te passen. De conclusies van de accountant zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot op de datum van de controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter voor zorgen dat de entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te handhaven;
 - v wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, het evalueren van de algehele weergave, structuur en inhoud van de financiële overzichten, inclusief de toelichtingen en de vraag of de financiële overzichten de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een manier die een getrouwe weergave vormt.
 - c als Standaard 600¹⁸ van toepassing is, verder de verantwoordelijkheden van de accountant in een controleopdracht op groepsniveau te beschrijven door te vermelden dat:
 - i de verantwoordelijkheden van de accountant bestaan uit het plannen en uitvoeren van een groepscontrole voor het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie met betrek-

18 Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

- king tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep als een basis om een oordeel te vormen over de financiële overzichten van de groep;
- ii de accountant verantwoordelijk is voor de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de groepscontrole; en
- iii de accountant ongedeeld verantwoordelijk blijft voor zijn oordeel.¹⁹

- 40 De sectie Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten dient tevens: (Zie Par. A50)
- a te vermelden dat de accountant aan de met governance belaste personen aangelegenheden communiceert zoals de geplande reikwijdte en timing van de controle en significante controlebevindingen, inclusief significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle identificeert;
 - b voor controles van financiële overzichten van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen te vermelden dat de accountant aan [de met governance belaste personen] heeft gemeld dat alle relevante ethische voorschriften zijn nageleefd met betrekking tot onafhankelijkheid en dat de accountant aan hen alle relaties en overige aangelegenheden heeft gecommuniceerd waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze consequenties kunnen hebben voor de onafhankelijke uitvoering van de opdracht en waar van toepassing, maatregelen die de onafhankelijke uitvoering waarborgen; en
 - c voor controles van financiële overzichten van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen²⁰ en andere entiteiten waarvoor kernpunten van de controle overeenkomstig Standaard 701 worden gecommuniceerd, te vermelden dat, van de aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met [de met governance belaste personen], de accountant die aangelegenheden bepaalt die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige periode en derhalve kernpunten van de controle zijn. De accountant beschrijft deze aangelegenheden in de controleverklaring tenzij wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert of wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden, de accountant bepaalt dat een aangelegenheid niet in de controleverklaring zou moeten worden gecommuniceerd omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. (Zie Par. A53)

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

- 41 De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten zoals vereist op grond van paragrafen 39-40, dient te worden opgenomen: (Zie Par. A54)
- a in de tekst van de controleverklaring;
 - b in een bijlage bij de controleverklaring, in welk geval de controleverklaring een verwijzing dient te bevatten naar de plaats van de bijlage; of (Zie Par. A55, A56 en A57)
 - c door een specifieke verwijzing in de controleverklaring naar de plaats van een dergelijke beschrijving op een website van een bevoegde instantie, waar wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden de accountant uitdrukkelijk toestaan dit te doen. (Zie Par. A54, A56 en A57)
- 42 Wanneer de accountant verwijst naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op een website van een bevoegde instantie dient de accountant te bepalen of een dergelijke beschrijving de vereisten in paragrafen 39-40 behandelt en hiermee niet strijdig is. (Zie Par. A56)

¹⁹ Standaard 600, paragraaf 53.

²⁰ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

Andere rapporteringsverplichtingen

- 43 Indien de accountant in de controleverklaring over de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen behandelt naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de Standaarden, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring met als titel *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten*, of anderszins naargelang passend ten aanzien van de inhoud van de sectie, tenzij deze andere rapporteringsverplichtingen dezelfde onderwerpen behandelen als degenen die zijn gepresenteerd onder de rapporteringsverplichtingen die op grond van de Standaarden zijn vereist, in welk geval de andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie kunnen worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de Standaarden zijn vereist. (Zie Par. A58, A59 en A60)
- 44 Indien andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de Standaarden zijn vereist, dient de controleverklaring duidelijk de andere rapporteringsverplichtingen te onderscheiden van de rapportering die op grond van de Standaarden is vereist. (Zie Par. A60)
- 45 Indien de controleverklaring een aparte sectie bevat die overige rapporteringsverantwoordelijkheden behandelt, dienen de vereisten uit paragrafen 21-40 te worden opgenomen in een sectie met de titel *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*. De *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten* dient te volgen op de *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*. (Zie Par. A60)
- 45A *De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen ten minste de volgende onderwerpen op te nemen in de sectie overige rapporteringsverantwoordelijkheden:*
- *door wie is de accountantseenheid benoemd;*
 - *datum van benoeming en periode van totale ononderbroken opdracht van de accountantseenheid met inbegrip van eerdere verlengingen en herbenoemingen.*

Naam van de opdrachtpartner

- 46 De naam van de opdrachtpartner dient te worden opgenomen in de controleverklaring over financiële overzichten van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen²¹, tenzij in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs verwacht wordt dat deze leidt tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. In de zeldzame omstandigheden dat de accountant van plan is om de naam van de opdrachtpartner niet op te nemen in de controleverklaring, dient de accountant deze intentie met de met governance belaste personen te bespreken om de inschatting door de accountant van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid te onderbouwen. (Zie Par. A61, A62 en A63)

Handtekening van de accountant

- 47 De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie Par. A64 en A65)

Adres van de accountant

- 48 De controleverklaring dient de naam te vermelden van de plaats in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Datum van de controleverklaring

- 49 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 aantoonst dat: (Zie Par. A66, A67, A68 en A69)

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

- a alle overzichten en toelichtingen die de financiële overzichten vormen zijn opgesteld; en
- b de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

- 50 Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de accountant wordt vereist dat hij zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring, mag de controleverklaring slechts naar de Standaarden verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A70 en A71)
- a een titel;
 - b een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
 - c een oordeelsectie waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten is gebruikt (met inbegrip van de vermelding van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch de International Financial Reporting Standards, noch de International Public Sector Accounting Standards is; (Zie Par. 27)
 - d een identificatie van de financiële overzichten van de entiteit die gecontroleerd zijn;
 - e een vermelding dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de *ViO en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland en dat de accountant heeft voldaan aan de VGBA en andere ethische voorschriften*;
 - f waar van toepassing, een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 22 van Standaard 570 behandelt en hiermee niet in strijd is;
 - g waar van toepassing, een sectie *Onderbouwing van ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* die de rapporteringsvereisten in paragraaf 23 van Standaard 570 behandelt en hiermee niet in strijd is;
 - h waar van toepassing, een sectie die de informatie bevat die op grond van Standaard 701 is vereist, of aanvullende informatie over de controle die op grond van wet- of regelgeving is voorgeschreven en de rapporteringsvereisten in die Standaard behandelt en hiermee niet in strijd is;²² (Zie Par. A72, A73, A74 en A75)
 - i waar van toepassing, een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 24 van Standaard 720 behandelt;
 - j een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten en een identificatie van degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving die de vereisten in paragrafen 33-36 behandelt en hiermee niet strijdig is;
 - k een verwijzing naar de Standaarden en de wet- of regelgeving alsmede een verwijzing naar de verantwoordelijkheden van de accountant voor een controle van de financiële overzichten die de vereisten in paragrafen 37-40 behandelt en hiermee niet strijdig is; (Zie Par. A50, A51, A52 en A53)
 - l voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*²³, de naam van de opdrachtpartner, tenzij, in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid leidt;
 - m de handtekening van de accountant;
 - n de datum van de controleverklaring; en
 - o het adres van de accountant.

²² Standaard 701, paragraaf 11, 12, 13, 14, 15 en 16.

²³ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

- 51 Van een accountant kan vereist worden een controle uit te voeren overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt (de 'andere controlestandaarden'), maar de accountant heeft bovendien de NV COS nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, mag de accountant in de controleverklaring verwijzen naar NV COS in aanvulling op de andere controlestandaarden, maar de accountant dient dit alleen te doen als: (Zie Par. A76 en A77)
- a er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en die van de NV COS dat ertoe zou leiden dat de accountant (i) een ander oordeel vormt, of (ii) geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt die in de bijzondere omstandigheden op grond van de NV COS vereist is; en
 - b de controleverklaring ten minste elk van de in paragraaf 50(a)–(o) uiteengezette elementen bevat indien de accountant gebruikmaakt van de door de andere controlestandaarden gespecificeerde opmaak of formulering. Verwijzingen naar wet- of regelgeving in paragraaf 50(k) dienen echter te worden gelezen als verwijzingen naar de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij deze andere controlestandaarden te vermelden.
- 52 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 te vermelden.

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten

(Zie Par. A78, A79, A80, A81, A82, A83 en A84)

- 53 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, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, aanvullende informatie niettemin een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten vanwege de aard hiervan en hoe deze wordt gepresenteerd. Wanneer het een integrerend onderdeel is van het financieel overzicht, dient de aanvullende informatie door het oordeel van de accountant te worden omvat.
- 54 Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet wordt beschouwd als een integrerend onderdeel van het gecontroleerde financieel overzicht dient de accountant te evalueren of dergelijke aanvullende informatie op een manier wordt weergegeven die voldoende is en duidelijk onderscheiden is van de gecontroleerde financiële overzichten. Indien dit niet het geval is, dient de accountant het management te verzoeken de wijze waarop niet-gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Als het management dat weigert, dient de accountant de niet-gecontroleerde aanvullende informatie te identificeren en in de controleverklaring uiteen te zetten dat die aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking

(Zie Par. 12)

- A1 Het management maakt een aantal oordeelsvormingen met betrekking tot de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.
- A2 Standaard 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking.²⁴ Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken

24 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, bijlage 2.

van de entiteit inzake administratieve verwerking, is het mogelijk dat de accountant zich bewust wordt van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicaties voor een gebrek aan neutraliteit dat een effect kan hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zijn onder meer:

- de selectieve correctie van afwijkingen die tijdens de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijv. het corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde winsten verhogen, maar het niet corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde resultaten verlagen);
- mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.

A3 Standaard 540 behandelt mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.²⁵ Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Grondslagen voor financiële verslaggeving op passende wijze toegelicht in de financiële overzichten

(Zie Par. 13(a))

A4 Bij de evaluatie of de financiële overzichten op de juiste wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen toelichten, omvat de overweging van de accountant aangelegenheden als:

- of alle toelichtingen met betrekking tot de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die vereist zijn om te worden opgenomen op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht;
- of de informatie over de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die zijn toegelicht relevant is en derhalve reflecteert hoe de verantwoording, waardering en presentatie criteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast op transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten in de specifieke omstandigheden van de activiteiten van de entiteit en haar omgeving; en
- de duidelijkheid waarmee de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving zijn gepresenteerd.

Informatie die gepresenteerd is in de financiële overzichten is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk

(Zie Par. 13(d))

A5 Evalueren van de begrijpelijkheid van de financiële overzichten omvat overweging van dergelijke aangelegenheden zoals de vraag of:

- de informatie in de financiële overzichten gepresenteerd wordt op een duidelijke en beknopte wijze;
- de plaatsing van significante toelichtingen gepaste aandacht hieraan geeft (bijvoorbeeld wanneer er gepercipieerde waarde is van entiteit specifieke informatie voor gebruikers) en of de toelichtingen passende kruisverwijzingen bevatten op een manier die geen significante uitdagingen aan gebruikers zou geven bij het identificeren van noodzakelijke informatie.

²⁵ Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 21.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie

(Zie Par. 13(e))

- A6 Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden zijn opgesteld de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit presenteren. Evalueren of, in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen omvat overwegen van aangelegenheden als:
- de mate waarin de informatie in de financiële overzichten relevant en specifiek is voor de omstandigheden van de entiteit; en
 - of de toelichtingen adequaat zijn om de beoogde gebruikers te helpen om te begrijpen:
 - de aard en omvang van de potentiële activa en verplichtingen van de entiteit die voortvloeien uit transacties of gebeurtenissen die niet voldoen aan de criteria voor opname (of de criteria voor van de balans halen), vastgesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de aard en omvang van de risico's van een afwijking van materieel belang die voortvloeien uit transacties en gebeurtenissen;
 - de gebruikte methoden en de gemaakte veronderstellingen en oordeelsvormingen en veranderingen daarin, die van invloed zijn op de gepresenteerde of anderszins toegelichte bedragen inclusief relevante gevoeligheidsanalyses.

Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen

(Zie Par. 14)

- A7 Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving erkennen expliciet of impliciet het concept van getrouwe weergave²⁶. Zoals vermeld in paragraaf 7 (b) van deze Standaard vereist een getrouw-beeld-stelsel²⁷ inzake financiële verslaggeving niet alleen voldoen aan de eisen van het stelsel, maar erkent het ook expliciet of impliciet dat het nodig kan zijn voor het management om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan degene die specifiek vereist zijn op grond van het stelsel.²⁸
- A8 De evaluatie van de accountant over de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, zowel ten aanzien van presentatie als toelichting, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Deze evaluatie houdt rekening met aangelegenheden als de feiten en omstandigheden van de entiteit, inclusief de wijzigingen daarin, gebaseerd op inzicht van de accountant in de entiteit en de controle-informatie verkregen tijdens de controle. De evaluatie omvat ook overweging van bijvoorbeeld de toelichtingen die nodig zijn om een getrouw beeld te vormen als gevolg van aangelegenheden die van materieel belang zouden kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd als van materieel belang als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers nemen op basis van de financiële overzichten als geheel beïnvloeden), zoals het effect van de veranderende financiële rapportagevereisten of de veranderende economische omgeving.

26 Bijvoorbeeld, de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) geven aan dat een getrouwe weergave de getrouwe weergave vereist van de gevolgen van transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden in overeenstemming met de definities en opnamecriteria voor activa, passiva, baten en lasten.

27 Zie Standaard 200, paragraaf 13(a).

28 Bijvoorbeeld IFRS vereist van een entiteit om aanvullende informatie te verstrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS ontoereikend is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op financiële positie en financiële prestaties van de entiteit te begrijpen (International Accounting Standard 1, *Presentatie van de financiële overzichten*, paragraaf 17(c)).

- A9 Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen kan bijvoorbeeld gesprekken met het management en de personen belast met governance over hun opvattingen over waarom een bepaalde presentatie werd gekozen omvatten, evenals alternatieven die mogelijk zijn overwogen. De besprekingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- de mate waarin de bedragen in de financiële overzichten zijn samengevoegd of opgesplitst, en of de presentatie van de bedragen of toelichtingen nuttige informatie verhuult of resulteert in misleidende informatie;
 - consistentie met geschikte sector specifieke praktijken, of dat eventuele afwijkingen relevant zijn voor de omstandigheden van de entiteit en daarom gerechtvaardigd zijn.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 15)

- A10 Zoals in Standaard 200 uiteengezet, vereist het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, dat in de financiële overzichten een adequate beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt opgenomen.²⁹ Deze beschrijving informeert de gebruikers van de financiële overzichten over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.
- A11 Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend als de financiële overzichten in overeenstemming zijn met alle door dat stelsel gestelde vereisten die van toepassing zijn gedurende de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.
- A12 Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijv. 'de financiële overzichten zijn grotendeels in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards') is geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving

- A13 Soms wordt in financiële overzichten gesteld dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel en de IFRS). Dit kan zijn omdat het management verplicht is of ervoor heeft gekozen de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met 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 nodig dat de financiële overzichten tegelijkertijd met beide stelsels in overeenstemming zijn zonder dat aansluitingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is gelijktijdige overeenstemming onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bijv. de IFRS) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen of alle belemmeringen voor het daarmee in overeenstemming zijn heeft weggenomen.
- A14 Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of aanvullend overzicht bevatten met een aansluiting van de resultaten met die welke onder een ander stelsel zouden worden weergegeven, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op de wijze die door dat andere stelsel wordt vereist.
- A15 De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en daarnaast in de toelichting beschrijven in welke mate ze in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bijv. financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationale stelsel die tevens beschrijven in welke mate zij in overeenstemming zijn met de IFRS). Een dergelijke beschrijving kan aanvullende financiële informatie vormen— zoals in

²⁹ Standaard 200, paragraaf A4 en A5.

paragraaf 54 uiteen wordt gezet en wordt bijgevolg door het oordeel van de accountant omvat indien het niet duidelijk van de financiële overzichten kan worden onderscheiden.

Vorm van het oordeel

- A16 Er kunnen zich gevallen voordoen waarin financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de door een getrouw-beeld-stelsel gestelde vereisten geen getrouwe weergave vormen. Als dit het geval is, kan het management in de financiële overzichten aanvullende toelichtingen opnemen naast die welke het stelsel specifiek vereist of, in uiterst zeldzame omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gesteld vereiste opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. (Zie Par. 18)
- A17 Het zal uiterst zelden voorkomen dat de accountant financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel als misleidend beschouwt indien, overeenkomstig Standaard 210, de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.³⁰ (Zie Par. 19)

Controleverklaring

(Zie Par. 20)

- A18 Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen uitgebracht in *hard copy* formaat als verklaringen die op elektronische wijze tot stand zijn gekomen.
- A19 De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten waarin de in de paragrafen 21-49 uiteengezette elementen zijn opgenomen. Met uitzondering van de secties *Ons oordeel* en *Basis voor ons oordeel*, stelt deze Standaard geen vereisten vast voor de volgorde van de elementen van de controleverklaring. Deze Standaard vereist echter wel het gebruik van specifieke titels, die bedoeld zijn om te helpen om controleverklaringen die verwijzen naar controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig Standaarden, herkenbaarder te maken, in het bijzonder in situaties waar de elementen van de controleverklaring zijn weergegeven in een volgorde die afwijkt van de voorbeelden van controleverklaringen in de bijlage van deze Standaard.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel

(Zie Par. 21)

- A20 Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke accountant is, bijvoorbeeld *Controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, onderscheidt bijgevolg de controleverklaring van de onafhankelijke accountant van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

Geadresseerde

(Zie Par. 22)

- A21 Wet- of regelgeving of de voorwaarden van de opdracht specificeren vaak aan wie de controleverklaring in dat specifieke rechtsgebied moet worden geadresseerd. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan de personen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak ofwel aan de aandeelhouders, ofwel aan de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Oordeel van de accountant

(Zie Par. 24, 25, 26)

³⁰ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

Verwijzing naar de financiële overzichten die zijn gecontroleerd

- A22 De controleverklaring vermeldt bijvoorbeeld dat de accountant de financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermeld de titel van elk financieel overzicht dat is opgenomen in de volledige set financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist, met vermelding van de datum of periode waarop elk financieel overzicht betrekking heeft] en toelichtingen op de financiële overzichten, inclusief een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving.
- A23 Indien de accountant op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarverslag, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, de nummers te vermelden van de pagina's waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd. Dit helpt de gebruikers te bepalen op welke financiële overzichten de controleverklaring betrekking heeft.

'Vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld'

- A24 De formulering 'vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten', dan wel de formulering 'geeft een getrouw beeld' die in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, worden 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. Indien de wet- of regelgeving vereist dat andere formuleringen worden gebruikt, heeft dit geen invloed op de in paragraaf 14 van deze Standaard beschreven vereiste dat de accountant de getrouwe weergave van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel evalueert.
- A25 Als de accountant een goedkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, is het niet passend om formuleringen te gebruiken zoals 'met de voorgaande uitleg' of 'behoudens' in de relatie tot het oordeel aangezien deze een voorwaardelijk oordeel of een verzwakking of een aanpassing van het oordeel suggereren.

Beschrijving van de financiële overzichten en de aangelegenheden zij weergeven

- A26 Het oordeel van de accountant omvat de volledige set financiële overzichten zoals gedefinieerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijvoorbeeld in het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden omvatten de financiële overzichten: een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, en daarop betrekking hebbende toelichtingen die gewoonlijk bestaan uit een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden kan aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.
- A27 In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, wordt in het oordeel van de accountant vermeld dat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de aangelegenheden waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd. In het geval van financiële overzichten die bijvoorbeeld zijn opgesteld in overeenstemming met IFRS, zijn deze aangelegenheden *de financiële positie van de entiteit zoals op het einde van de verslagperiode en de financiële prestatie van de entiteit en de kasstromen voor de verslagperiode die niet is geëindigd*. Derhalve is [...] in paragraaf 25 en elders in deze Standaard bedoeld om te worden vervangen door de schuingedrukte woorden in de voorgaande zin wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving IFRS is of, in het geval van andere van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving, te worden vervangen door bewoordingen die de aangelegenheden beschrijven waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit het oordeel van de accountant kan beïnvloeden

- A28 De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het oordeel van de accountant is bedoeld om 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 op grond van paragraaf 14 vereiste evaluatie te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt als volgt vermeld:
'... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards'; of
'... in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.
- A29 Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede voorschriften van wet- of regelgeving omvat, wordt het stelsel als volgt vermeld: '... in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van rechtsgebied X gestelde vereisten'. Standaard 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen de standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde vereisten.³¹
- A30 Zoals in paragraaf A13 aangegeven, is het mogelijk dat financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Bijgevolg neemt de accountant elk stelsel apart in overweging bij het vormen van zijn oordeel over de financiële overzichten, en verwijst hij in zijn oordeel in overeenstemming met de paragrafen 25, 26 en 27 naar de beide stelsels als volgt:
- a indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel) en dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijv. de IFRS). Deze oordelen kunnen afzonderlijk of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijv. de financiële overzichten vormen een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met de IFRS);
 - b indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet met het andere stelsel, kan een goedkeurend oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijv. het nationale stelsel), maar een aangepast oordeel met betrekking tot het andere stelsel (bijv. de IFRS) overeenkomstig Standaard 705.
- A31 Zoals in paragraaf A15 aangegeven, is het mogelijk dat in financiële overzichten wordt vermeld dat ze in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en dat daarnaast de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegelicht. Dergelijke aanvullende informatie wordt omvat door het oordeel van de accountant aangezien ze niet duidelijk kan worden onderscheiden van de financiële overzichten (Zie Par. 53 en 54 en gerelateerde toepassingsgerichte teksten in de paragrafen A78, A79, A80, A81, A82, A83 en A84). Derhalve:
- 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, maar de accountant van oordeel is dat ze van een dusdanig belang is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten, wordt een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toegevoegd overeenkomstig Standaard 706, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de toelichting.

31 Standaard 210, paragraaf 18.

Basis voor ons oordeel

(Zie Par. 28)

- A32 De sectie *Basis voor ons oordeel* verschaft belangrijke context over het oordeel van de accountant. Derhalve is op grond van deze Standaard vereist dat de sectie *Basis voor ons oordeel* direct de sectie *Ons oordeel* opvolgt in de controleverklaring.
- A33 De verwijzing naar de Standaarden die worden gebruikt maakt de gebruikers van de controleverklaring duidelijk dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde Standaarden.

Relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 28(c))

- A34 De identificatie van het oorspronkelijke rechtsgebied van relevante ethische voorschriften vergroot de transparantie over die vereisten die betrekking hebben op de desbetreffende controleopdracht. In Standaard 200 wordt uitgelegd dat relevante ethische vereisten gewoonlijk bestaan uit de VGBA en de ViO met betrekking tot een controle van financiële overzichten samen met nationale vereisten die stringenter zijn.³²
- A35 In sommige rechtsgebieden kunnen er relevante ethische voorschriften aan een aantal verschillende bronnen worden ontleend zoals de ethische code(s) en aanvullende regels en vereisten binnen wet- en regelgeving. Wanneer de onafhankelijkheid en andere relevante ethische voorschriften binnen een beperkt aantal bronnen is gevat, kan de accountant ervoor kiezen om de relevante bron(nen) te noemen, (bijv. de naam van de code, wet- of regelgeving die in het rechtsgebied van toepassing is) of hij kan naar een voorwaarde verwijzen die doorgaans algemeen wordt begrepen en die op gepaste wijze die bronnen samenvat (bijv. onafhankelijkheidsvereisten voor controle van niet-beursgenoteerde ondernemingen in rechtsgebied X).
- A36 Wet- of regelgeving, nationale controlestandaarden of de voorwaarden van een controleopdracht kunnen van de accountant vereisen om in de controleverklaring meer specifieke informatie over de bronnen van de relevante ethische voorschriften te verschaffen, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, die zijn toegepast op de controle van de financiële overzichten.
- A37 Bij het bepalen wat de gepaste hoeveelheid informatie is die in de controleverklaring moet worden opgenomen wanneer er sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, is een belangrijke overweging de balans tussen transparantie en het risico van het verhullen van overige nuttige informatie in de controleverklaring.

Overwegingen specifiek voor groepscontroles

- A38 Bij groepscontroles waarbij sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften, waaronder die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid, heeft de verwijzing in de controleverklaring naar het rechtsgebied doorgaans betrekking op de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de groepsaccountant. Dit is het geval omdat in een groepscontrole accountants van groepsonderdelen ook onderworpen zijn aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole.³³
- A39 De Standaarden vormen geen uitbreiding of anderszins doorbreking van de onafhankelijkheidsvoorschriften van de ViO of overige ethische voorschriften waaraan de groepsaccountant onderhevig is, noch vereisen ze dat de accountant van een groepsonderdeel in alle gevallen onderhevig is aan dezelfde onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de groepsaccountant. Als gevolg

³² Standaard 200, paragraaf A16.

³³ Standaard 600, paragrafen A56, A57, A66, A67 en A68

daarvan kunnen de relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid in het geval van een groepscontrole complex zijn. Standaard 600³⁴ verschaft leidraden voor accountants bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake de financiële informatie van een onderdeel voor een groepscontrole, inclusief die situaties waar de accountant van groepsonderdelen niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

(Zie Par. 31)

A40 Wet of regelgeving kan communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle vereisen voor andere entiteiten dan oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*.^{35 36}

A41 De accountant kan er tevens voor kiezen om kernpunten van de controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole te communiceren voor andere entiteiten dan oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*, inclusief degenen die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en breed scala aan aandeelhouders hebben en gezien de aard en omvang van de activiteiten. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen zijn (zoals pensioenfondsen) en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen en entiteiten in de publieke sector.

A41A De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld, is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A kan de accountant het volgende beschrijven:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.

Of een combinatie van deze elementen.

Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.

A41B De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29B kan de accountant het volgende beschrijven:

- de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid. Of een combinatie van deze elementen.

34 Standaard 600, paragrafen 25, 27

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

36 In Nederland is communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle vereist voor oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

Indien er frauderisico's zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.

Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan het witwassen van geld).

A41C Het communiceren over continuïteit en fraude in de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 29A en 29B gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel en is geen:

- a vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management;
- b vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705;
- c vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570 wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
- d afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.

A41D *De uitleg van hoe de accountant het concept materialiteit heeft toegepast bij het plannen en uitvoeren van de controle, wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In aanvulling op het specificeren van het grensbedrag dat gebruikt wordt door de accountant als zijnde van materieel belang voor de financiële overzichten als geheel, kan de uitleg het volgende omvatten: (Zie Par. 29A)*

- *materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor de transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waar dergelijke materialiteitsniveaus lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (zoals beschreven in paragraaf 10 van Standaard 320);*
- *alle significante herzieningen van grensbedragen van materialiteit die gemaakt zijn naarmate de controle vorderde;*
- *het grensbedrag dat gebruikt is voor het rapporteren van ongecorrigeerde verschillen aan het auditcomité;*
- *significante kwalitatieve overwegingen die betrekking hebben op de evaluatie van de materialiteit door de accountant.*

A41E *De inhoud van het overzicht van de reikwijdte van de groepscontrole wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden van de controle en hoe de reikwijdte werd beïnvloed door de toepassing van materialiteit door de accountant en hoe is ingespeeld op de risico's op een afwijking van materieel belang zoals beschreven in de controleverklaring. Een dergelijke samenvatting kan bijvoorbeeld ook het volgende omvatten: (Zie Par. 29F)*

- *de gerealiseerde dekking van opbrengsten, totale activa en winst voor belasting;*
- *de gerealiseerde dekking van opbrengsten, totale activa en winst voor belasting van segmenten waarover moet worden gerapporteerd;*
- *het aantal bezochte locaties door de accountant als onderdeel van het totale aantal locaties en de onderliggende beweegredenen voor elk bezoekprogramma;*
- *het effect van de groepsstructuur op de reikwijdte. De controleaanpak van een groep die bestaat uit autonome dochtermaatschappijen kan verschillen van de aanpak die wordt toegepast op een groep die bestaat uit een aantal niet-autonome divisies;*

- *de aard en omvang van de betrokkenheid van de groepsaccountant bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.*

A42 Op grond van Standaard 210 is van de accountant vereist om de voorwaarden van de controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen overeen te komen en hier wordt ook uitgelegd dat de rollen van het management en de met governance belaste personen voor het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht voor de entiteit afhankelijk zijn van de governance-regelingen van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.³⁷ Op grond van Standaard 210 wordt tevens vereist dat de opdrachtbevestiging of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst een verwijzing bevat naar de verwachte vorm en inhoud van de rapportages die door de accountant worden uitgebracht.³⁸ Wanneer van de accountant niet anderszins is vereist om kernpunten van de controle te communiceren wordt er in Standaard 210³⁹ uitgelegd dat het voor de accountant nuttig kan zijn om in de voorwaarden van de controleopdracht te verwijzen naar de mogelijkheid van het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring en kan het in sommige rechtsgebieden voor de accountant noodzakelijk zijn om een verwijzing naar een dergelijke mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid om dit te doen te handhaven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A43 Oob's⁴⁰ of andere beursgenoteerde ondernemingen zijn niet gebruikelijk in de publieke sector. Entiteiten in de publieke sector kunnen significant zijn door hun grootte, complexiteit of aspecten van openbaar belang. In dergelijke gevallen kan van een accountant van een entiteit in de publieke sector op grond van wet- of regelgeving vereist zijn of kan hij anderszins beslissen om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.

Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten

(Zie Par. 33 en 34)

A44 In Standaard 200 wordt het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.⁴¹ Het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenkomst met het financiële stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van, waar relevant, de getrouwe weergave hiervan. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor dergelijke interne beheersing die het noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten mogelijk te maken. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een verwijzing naar beide verantwoordelijkheden aangezien dit helpt om de gebruikers het uitgangspunt uit te leggen op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd. Standaard 260 hanteert de term de met governance belaste personen om de persoon/personen of organisatie(s) te beschrijven met de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de entiteit en verschaft een bespreking over de diversiteit van governance-structuren tussen rechtsgebieden en per entiteit.

A45 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen in paragraaf 34 en 35 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.

37 Standaard 210, paragraaf 9 en A22.

38 Standaard 210, paragraaf 10.

39 Standaard 210, paragraaf A25.

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

41 Standaard 200, paragraaf 13(j).

- A46 Op grond van Standaard 210 wordt van de accountant vereist om in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst in te stemmen met de verantwoordelijkheden van het management⁴². Standaard 210 voorziet in enige flexibiliteit hoe dat te doen door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen voorschrijft met betrekking tot de financiële verslaggeving, kan de accountant bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de accountant, equivalent zijn aan die welke in Standaard 210 uiteen zijn gezet. Voor dergelijke verantwoordelijkheden die equivalent zijn kan de accountant de bewoordingen gebruiken van de wet- of regelgeving om dezen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te beschrijven. In dergelijke gevallen kunnen deze bewoordingen ook worden gebruikt in de controleverklaring om de verantwoordelijkheden te beschrijven zoals op grond van paragraaf 34(a) van deze Standaard is vereist. In andere omstandigheden, met inbegrip van die omstandigheden waarin de accountant besluit om de formuleringen van wet- of regelgeving zoals opgenomen in de opdrachtbrief niet te gebruiken, worden de formuleringen van paragraaf 34(a) van deze Standaard gebruikt. Ter aanvulling op het opnemen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring zoals vereist op grond van paragraaf 34, kan de accountant verwijzen naar een gedetailleerdere beschrijving van deze verantwoordelijkheden door een verwijzing op te nemen naar waar dergelijke informatie verkregen kan worden (bijv. in het jaarverslag van de entiteit of een website van een bevoegde instantie).
- A47 In sommige rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft specifiek verwijst naar een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend onderdeel van de interne beheersing zijn (zoals gedefinieerd in Standaard 315⁴³), verwijzen de beschrijvingen in Standaard 210 en in paragraaf 34 niet specifiek daarnaar.
- A48 De bijlage van deze Standaard verschaft voorbeelden van hoe de vereiste in paragraaf 34(b) zou worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS gebruikt wordt, kan het zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage staan moeten worden aangepast om de toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Toezicht op het proces van financiële verslaggeving

(Zie Par. 35)

- A49 Wanneer bepaalde, maar niet alle, personen die betrokken zijn bij het toezicht op het proces van financiële verslaggeving tevens betrokken zijn bij het opstellen van de financiële overzichten, kan het nodig zijn dat de beschrijving zoals vereist op grond van paragraaf 35 van deze Standaard aangepast moet worden om op juiste wijze de specifieke omstandigheden van de entiteit weer te geven. Wanneer personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving dezelfde zijn als diegenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, is er geen verwijzing naar toezichtverantwoordelijkheden vereist.

De verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

(Zie Par. 37, 38, 39 en 40)

- A50 De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant zoals op grond van paragrafen 37-40 van deze Standaard is vereist, kunnen specifiek zijn gemaakt om de specifieke aard van de

42 Standaard 210, paragraaf 6(b)(i)-(ii).

43 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 4(c).

entiteit weer te geven, bijvoorbeeld wanneer de controleverklaring de geconsolideerde financiële overzichten behandelt. Voorbeeld 2 in de bijlage van deze Standaard omvat een voorbeeld van hoe dat kan worden gedaan.

Doelstellingen van de accountant

(Zie Par. 38(a))

A51 In de controleverklaring wordt uitgelegd dat de doelstellingen van de accountant bestaan uit het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, en om een controleverklaring uit te brengen die het oordeel van de accountant omvat. Deze zijn in contrast met de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Beschrijving van materialiteit

(Zie Par 38(c))

A52 De bijlage van deze Standaard verschaft voorbeelden van de wijze waarop de vereisten in paragraaf 38(c), om een beschrijving van materialiteit te verschaffen, zouden worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS wordt gehanteerd, kan het nodig zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage van deze Standaard worden weergegeven worden aangepast om de toepassing van het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot Standaard 701

(Zie Par. 40(c))

A53 De accountant kan het tevens nuttig achten om aanvullende informatie in de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant te verschaffen naast die welke op grond van paragraaf 40(c) vereist is. De accountant kan bijvoorbeeld verwijzen naar:

- het vereiste in paragraaf 9 van Standaard 701 om de aangelegenheden die de significante aandacht van de accountant vereisten bij het uitvoeren van de controle vast te stellen, daarbij de gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's die overeenkomstig Standaard 315 zijn geïdentificeerd in overweging nemend;
- significante oordelen van de accountant met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die te maken hadden met significante oordeelsvorming van het management, inclusief schattingen met een hoge schattingonzekerheid; en
- de effecten op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich gedurende de periode voordeden.

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

(Zie Par. 41 en 50(j))

A54 Het opnemen van de informatie die op grond van paragrafen 39-40 van deze Standaard is vereist in een bijlage van de controleverklaring of, wanneer wet- of regelgeving of andere controlestandaarden dit uitdrukkelijk toestaan, het verwijzen naar een website van een bevoegde instantie die dergelijke informatie bevat kan een nuttige manier zijn om de inhoud van de controleverklaring te stroomlijnen. Omdat de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant echter informatie bevat die noodzakelijk is om de verwachtingen van gebruikers van een controle die overeenkomstig de Stan-

daarden is uitgevoerd te ondersteunen, is het vereist dat er in de controleverklaring een verwijzing wordt opgenomen die aangeeft waar er tot dergelijke informatie toegang kan worden verkregen.

Plaats in een bijlage

(Zie Par. 41(b), 50(j))

- A55 Op grond van paragraaf 41 is het de accountant toegestaan om vermeldingen op te nemen die op grond van paragraaf 39 en 40 vereist zijn die de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten in een bijlage van de controleverklaring beschrijven, onder de voorwaarde dat er een gepaste verwijzing wordt opgenomen in de kern van de controleverklaring naar de plaats van de bijlage. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop er een verwijzing naar een bijlage in de controleverklaring kan worden gemaakt:

“Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.

Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is opgenomen in bijlage X van deze controleverklaring. Deze beschrijving, die is te vinden op [geef het paginanummer of andere specifieke referentie naar de plaats van de beschrijving], vormt onderdeel van onze controleverklaring.”

Referentie naar een website van een bevoegde instantie

(Zie Par. 41(c) en 42)

- A56 In paragraaf 41 wordt uitgelegd dat de accountant kan verwijzen naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant die te vinden is op een website van een bevoegde instantie, mits dit uitdrukkelijk wordt toegestaan door wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden. De informatie op de website die in de controleverklaring is verwerkt door middel van een specifieke verwijzing naar de plaats van de website waar dergelijke informatie kan worden gevonden kan uitvoeriger de werkzaamheden van de accountant beschrijven, of de controle overeenkomstig de Standaarden, maar deze kan niet strijdig zijn met de beschrijving zoals die op grond van paragrafen 39-40 van deze Standaard is vereist. Dit houdt in dat de bewoordingen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op de website gedetailleerder mogen zijn, of overige aangelegenheden kunnen behandelen die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten, onder de voorwaarde dat dergelijke bewoordingen de aangelegenheden die worden behandeld in paragrafen 39-40 weergeeft en niet tegensprekt.
- A57 Een bevoegde instantie kan een nationale organisatie zijn die controlestandaarden vaststelt, een regelgever of toezichthouder, of een orgaan dat toezicht houdt op de controle. Dergelijke organisaties zijn goed gepositioneerd om te zorgen voor de nauwkeurigheid, de volledigheid en blijvende beschikbaarheid van de gestandaardiseerde informatie. Het zou voor de accountant niet gepast zijn om een dergelijke website te onderhouden. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop een dergelijke verwijzing naar een website zou kunnen worden gemaakt in de controleverklaring:

“Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate

van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of inhoudelijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.

Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is te vinden op de website van [organisatie] op: [website]. Deze beschrijving is onderdeel van de controleverklaring."

Andere rapporteringsverantwoordelijkheden

(Zie Par 43, 44 en 45)

A58 In bepaalde rechtsgebieden kan de accountant naast zijn verantwoordelijkheid op grond van de Standaarden ook aanvullende verantwoordelijkheden hebben om over overige aangelegenheden te rapporteren. Zo is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij in de loop van de controle van de financiële overzichten onder zijn aandacht komen. Ook is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals de adequaatheid van de administratie, vastleggingen en interne beheersing over financiële verslaggeving of andere informatie. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied verschaffen vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A59 In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant over deze overige verantwoordelijkheden rapporteert als onderdeel van de controleverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover rapporteert in een afzonderlijke verklaring.

A59A Op grond van de wettelijke verplichting ingevolge artikel 2:393 lid 5 onder f BW dient de accountant in de controleverklaring een oordeel te geven over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.

A60 Paragrafen 43-45 van deze Standaard staan een gecombineerde presentatie van overige rapporteringsverantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheden van de accountant onder de Standaarden toe wanneer deze dezelfde onderwerpen behandelen en de bewoordingen van de controleverklaring duidelijk onderscheid maken tussen de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en die onder de Standaarden. Dergelijk duidelijk onderscheid kan ervoor zorgen dat het noodzakelijk is dat de controleverklaring verwijst naar de bron van de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en vermeldt dat dergelijke verantwoordelijkheden verder gaan dan degenen die onder de Standaarden vereist zijn. Anders is het vereist dat de overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden geadresseerd in een aparte sectie in de controleverklaring met de titel *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde vereisten* of naar gelang passend in de context van de sectie. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 44 van de accountant vereist dat rapporteringsverantwoordelijkheden onder de Standaarden worden opgenomen onder een kopje met de titel *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*.

Naam van de opdrachtpartner

(Zie Par. 46)

- A61 De in Nederland geldende wet- en regelgeving⁴⁴ inzake kwaliteitsmanagement vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem opzet, implementeert en in werking houdt dat een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid verschaft dat:
- de accountantseenheid en het personeel hun verantwoordelijkheden vervullen overeenkomstig professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
 - opdrachtrapportages die worden verstrekt door de accountantseenheid en opdrachtpartners, passend zijn in de omstandigheden.
- Niettegenstaande de doelstelling van wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement, is het benoemen van de opdrachtpartner in de controleverklaring bedoeld om meer transparantie te verschaffen aan de gebruikers van de controleverklaring bij financiële overzichten van een oob of een andere beursgenoteerde onderneming⁴⁵.
- A62 Op grond van wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden kan zijn vereist dat de controleverklaring de naam van de opdrachtpartner bevat die verantwoordelijk is voor controles anders dan die van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen.⁴⁶ Van de accountant kan tevens zijn vereist op grond van wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden, of kan hij besluiten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen naast de naam van de opdrachtpartner om de opdrachtpartner beter te identificeren, bijvoorbeeld het nummer van zijn vergunning die relevant is voor het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.
- A63 In zeldzame omstandigheden kan de accountant informatie identificeren of kan hij onderhevig zijn aan ervaringen die een indicatie zijn voor de waarschijnlijkheid van een bedreiging voor de persoonlijke veiligheid die, indien de identiteit van de opdrachtpartner openbaar wordt gemaakt, kan resulteren in fysieke schade aan de opdrachtpartner, overige leden van het opdrachtteam of andere nauw betrokken personen. Een dergelijke bedreiging omvat echter bijvoorbeeld geen bedreigingen van juridische aansprakelijkheid of juridische, regelgevende of professionele sancties. Besprekingen met de met governance belaste personen over omstandigheden die kunnen resulteren in fysieke schade kunnen aanvullende informatie verschaffen over de waarschijnlijkheid of ernst van de significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. Wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden kunnen verdere vereisten vaststellen die relevant zijn voor het bepalen van wanneer de openbaarmaking van de naam van de opdrachtpartner kan worden weggelaten.

Handtekening van de accountant

(Zie Par. 47)

- A64 De handtekening van de accountant wordt geplaatst hetzij in naam van de accountantseenheid, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naargelang passend voor het specifieke rechtsgebied. Naast de handtekening van de accountant, kan 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 de accountantseenheid, naargelang passend, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.
- A65 In sommige gevallen staat wet- of regelgeving het gebruik van een elektronische handtekening in de controleverklaring toe.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 49)

44 Afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/ Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/ Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).

45 In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.

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

- A66 De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de accountant rekening heeft gehouden met de effecten van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft gekregen en die tot op die datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de accountant voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in Standaard 560⁴⁷.
- A67 Omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, is de accountant niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen totdat informatie is verkregen die aantoonst dat alle overzichten en toelichtingen die samen de financiële overzichten vormen zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.
- A68 In sommige rechtsgebieden wijst wet- of regelgeving de personen of instanties (bijv. de bestuurders) aan die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten en toelichtingen die samen de financiële overzichten vormen zijn opgesteld, en specificeert de wet- of regelgeving het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de financiële overzichten aantoonst. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen wordt overwogen welke procedures de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governance-structuren, om te bepalen welke personen of welke instantie bevoegd is om te concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen specificeert de wet- of regelgeving op welk moment in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten de controle geacht wordt te zijn afgerond.
- A69 In sommige rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de 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 is verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van Standaarden is de eerdere datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten en toelichtingen waaruit de financiële overzichten bestaan zijn opgesteld en dat de personen met erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 50)

- A70 In Standaard 200 wordt uiteengezet dat van de accountant mogelijk vereist wordt dat hij naast de Standaarden ook de door wet- of regelgever gestelde vereisten naleeft.⁴⁸ Indien de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde vereisten en de Standaarden alleen betrekking hebben op de opmaak en formulering van de controleverklaring zetten de vereisten in paragraaf 50(a)-(o) het minimale aantal elementen uiteen die in de controleverklaring zijn opgenomen om een verwijzing mogelijk te maken naar de International Standards on Auditing. In dergelijke omstandigheden hoeven de vereisten uit paragrafen 21-49 die niet zijn opgenomen in paragraaf 50(a)-(o) niet te worden toegepast, inclusief bijvoorbeeld de vereiste volgorde van de secties *Ons oordeel* en *Basis voor ons oordeel*.
- A71 Indien specifieke vereisten gesteld in een bepaald rechtsgebied niet in strijd zijn met de Standaarden, draagt de in deze Standaard gebruikte opmaak en formulering die vereist is op grond van paragraaf 21-49 ertoe bij dat de gebruikers van de controleverklaring de controleverklaring gemakkelijker herkennen als een verklaring over een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.

Informatie die op grond van Standaard 701 vereist is

(Zie Par. 50(h))

⁴⁷ Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 en 17.

⁴⁸ Standaard 200, paragraaf A57.

- A72 Op grond van wet- of regelgeving kan van de accountant zijn vereist om aanvullende informatie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van Standaard 701 of die de aard en omvang van communicatie over dergelijke aangelegenheden kan voorschrijven.
- A73 De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. Als Standaard 701 van toepassing is, kan er in de controleverklaring alleen een verwijzing worden gemaakt naar de Standaarden wanneer, bij het toepassen van wet- of regelgeving, de sectie die op grond van paragraaf 50(h) van deze Standaard vereist is, niet strijdig is met de rapporteringsvereisten van Standaard 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de accountant bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring zoals vereist op grond van Standaard 701 specifiek maakt door bijvoorbeeld:
- de titel *Kernpunten van de controle* aan te passen indien wet- of regelgeving een specifieke titel voorschrijft;
 - uit te leggen waarom de informatie die op grond van wet- of regelgeving is vereist in de controleverklaring wordt verschaft, bijvoorbeeld door een verwijzing te maken naar de relevante wet- of regelgeving en te beschrijven hoe die informatie verband houdt met de kernpunten van de controle;
 - waar wet- of regelgeving de aard en omvang van de beschrijving voorschrijft, de voorgeschreven informatie aan te vullen om een algehele beschrijving van elk kernpunt van de controle te bewerkstelligen die consistent is met het vereiste uit paragraaf 13 van Standaard 701.
- A74 Standaard 210 behandelt omstandigheden waar wet- of regelgeving van het desbetreffende rechtsgebied in bepaalde gevallen de opmaak of formuleringen van de controleverklaring voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden, die in het bijzonder het oordeel van de accountant omvat. In dat geval is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant evalueert:
- a 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;
 - b of aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip kan verkleinen.

Indien de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip niet kan verkleinen, is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Overeenkomstig Standaard 210 voldoet een overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving uitgevoerde controle niet aan de Standaarden. Bijgevolg neemt de accountant in de controleverklaring geen enkele verwijzing op naar het feit dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.⁴⁹

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

- A75 Accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen tevens over de mogelijkheid beschikken om op grond van wet- of regelgeving publiekelijk te rapporteren over bepaalde aangelegenheden, hetzij in de controleverklaring of in een aanvullend rapport, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van Standaard 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de accountant bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring die is vereist op grond van Standaard 701 specifiek maakt of een verwijzing in de controleverklaring opneemt naar een beschrijving van de aangelegenheid in het aanvullende rapport.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de NV COS

(Zie Par. 51)

⁴⁹ Standaard 210, paragraaf 21.

- A76 De accountant kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig zowel de NV COS als de andere controlestandaarden indien de accountant naast de relevante nationale controlestandaarden ook elk van de voor de controle relevante Standaarden naleeft.⁵⁰
- A77 Een verwijzing naar zowel de NV COS als 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 een ander oordeel te vormen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden niet op te nemen die in de gegeven omstandigheden door de NV COS vereist is. In een dergelijk geval verwijst de controleverklaring alleen naar de controlestandaarden (hetzij de NV COS, hetzij de andere controlestandaarden) overeenkomstig welke de controleverklaring is opgesteld.

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten

(Zie Par. 53 en 54)

- A78 In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de entiteit op grond van wet- of regelgeving of standaarden verplicht is of vrijwillig kan kiezen om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Zo is het mogelijk dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd om de gebruikers meer inzicht te verschaffen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of om nadere uitleg te geven over specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in aanvullende bijlagen of als aanvullende toelichtingen.
- A79 Paragraaf 53 van deze Standaard legt uit dat het oordeel van de accountant aanvullende informatie omvat die een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten vanwege diens aard of de manier waarop dit is weergegeven. Deze evaluatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Als voorbeeld:
- als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg of de aansluiting bevatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant dit als aanvullende informatie beschouwen die niet duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten. Het oordeel van de accountant zou tevens toelichtingen of aanvullende bijlagen omvatten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen;
 - wanneer een aanvullende winst- en verliesrekening die specifieke uitgavenposten toelicht, wordt toegelicht als een aparte specificatie die in een bijlage voor de financiële overzichten is opgenomen, kan de accountant het noodzakelijk achten om dit als aanvullende informatie te beschouwen die duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten.
- A80 In de controleverklaring hoeft niet specifiek te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de accountant is omvat indien de verwijzing naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die samen de financiële overzichten vormen, volstaat.
- A81 Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet vereist dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en het management kan besluiten de accountant niet te vragen de aanvullende informatie op te nemen in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten.
- A82 De evaluatie door de accountant van de vraag of niet-gecontroleerde aanvullende informatie is gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant omvat bijvoorbeeld de vraag waar die informatie is gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie en of ze op duidelijke wijze als 'niet-gecontroleerd' is aangeduid.

⁵⁰ Standaard 200, paragraaf A58.

- A83 Het management zou de presentatie van niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant, kunnen wijzigen, bijvoorbeeld door:
- eventuele verwijzingen vanuit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende bijlagen of niet-gecontroleerde toelichtingen te verwijderen, zodat de scheiding tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
 - de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten te plaatsen of, indien dat in de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten te plaatsen en duidelijk aan te geven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die tussen de gecontroleerde toelichtingen worden gevoegd, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.
- A84 Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, ontheft de accountant niet van zijn verantwoordelijkheden die in Standaard 720⁵¹ zijn beschreven.

51 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

Bijlage: voorbeeldteksten van controleverklaringen over financiële overzichten

(Zie Par. A19)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

701 Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding	1-6
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-5
<i>Ingangsdatum</i>	6
Doelstellingen	7
Definitie	8
Vereisten	9-18
<i>Het bepalen van kernpunten van de controle</i>	9-10
<i>Het communiceren van kernpunten van de controle</i>	11-16
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	17
<i>Documentatie</i>	18
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A64
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A8
<i>Het bepalen van kernpunten van de controle</i>	A9-A30
<i>Het communiceren van kernpunten van de controle</i>	A31-A59
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	A60-A63
<i>Documentatie</i>	A64

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze is bedoeld om zowel de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot wat er in de controleverklaring gecommuniceerd moet worden als de vorm en inhoud van dergelijke communicatie te behandelen.
- 2 Het doel van het communiceren van kernpunten van de controle is het verbeteren van de communicatieve waarde van de controleverklaring door meer transparantie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten ("beoogde gebruikers") om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Het communiceren van kernpunten van de controle kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
- 3 Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring kan tevens voor de beoogde gebruikers een basis verschaffen om verder met het management en de met governance belaste personen in contact te treden over bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de entiteit, de gecontroleerde financiële overzichten of de controle die was uitgevoerd.
- 4 Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring is geen:
 - a vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen;
 - b vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705¹;
 - c vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570² wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
 - d afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden. (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)
- 5 Deze Standaard is van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*³ en omstandigheden wanneer de accountant anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze Standaard is tevens van toepassing wanneer van de accountant op grond van wet- of regelgeving vereist wordt om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.⁴ Standaard 705 verbiedt de accountant echter om kernpunten van de controle te communi-

1 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

2 Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22 en 23.

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

4 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 30 en 31.

ceren wanneer de accountant over de financiële overzichten een oordeelonthouding formuleert, tenzij dergelijke rapportage op grond van wet- of regelgeving is vereist.⁵

Ingangsdatum

- 6 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 7 De doelstellingen van de accountant zijn het bepalen van de kernpunten van de controle en, nadat hij een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, het communiceren van deze aangelegenheden door deze in de controleverklaring te beschrijven.

Definitie

- 8 In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:

Kernpunten van de controle - De aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen.

Vereisten

Het bepalen van kernpunten van de controle

- 9 De accountant dient uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, die aangelegenheden te bepalen die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de accountant rekening te houden met het volgende: (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)
- a gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's geïdentificeerd overeenkomstig Standaard 315; (Zie Par. A19, A20, A21 en A22)
 - b significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid; (Zie Par. A23 en A24)
 - c het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan. (Zie Par. A25 en A26)
- 10 De accountant dient te bepalen welke van de aangelegenheden die zijn bepaald overeenkomstig paragraaf 9 het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode en derhalve kernpunten van de controle zijn. (Zie Par. A9, A10, A11, A27, A28, A29 en A30)

Het communiceren van kernpunten van de controle

- 11 De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven waarbij hij gebruik maakt van een gepaste subtitel, in een apart onderdeel van de controleverklaring onder de titel *Kernpunten van de controle*, tenzij de omstandigheden van paragrafen 14 of 15 van toepassing zijn. De inleidende tekst in dit onderdeel van de controleverklaring dient het volgende te vermelden:
- a dat de kernpunten van de controle die aangelegenheden betreffen die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten [van de huidige verslagperiode]; en

⁵ Standaard 705, paragraaf 29.

- b dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van het oordeel van de accountant hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft. (Zie Par. A31, A32 en A33)

Kernpunten van de controle zijn geen vervanging voor tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel

- 12 De accountant dient een aangelegenheid niet in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring te communiceren wanneer van de accountant, als gevolg van die aangelegenheid, vereist zou zijn het oordeel overeenkomstig Standaard 705 aan te passen. (Zie Par. A5)

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle

- 13 De beschrijving van elk kernpunt van de controle in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring dient een verwijzing te bevatten naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de financiële overzichten en dient het volgende te behandelen: (Zie Par. A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40 en A41)
 - a de vraag waarom de aangelegenheid was beschouwd als meest significant in de controle en derhalve is bepaald als kernpunt van de controle; en (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)
 - b op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. (Zie Par. A46, A47, A48, A49, A50 en A51)

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd

- 14 De accountant dient elk kernpunt van de controle in de controleverklaring te beschrijven tenzij: (Zie Par. A53, A54, A55 en A56)
 - a wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of (Zie Par. A52)
 - b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

Interactie tussen beschrijvingen van kernpunten van de controle en overige elementen die moeten worden opgenomen in de controleverklaring

- 15 Een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 705 of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig Standaard 570, zijn door hun aard een kernpunt van de controle. In dergelijke omstandigheden zullen dergelijke aangelegenheden echter niet worden beschreven in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring en zijn de vereisten in paragrafen 13-14 niet van toepassing. De accountant dient eerder:
 - a te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde Standaard(en); en
 - b een verwijzing op te nemen naar de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking* (of *afkeurend oordeel*) of de sectie *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit in de sectie *Kernpunten van de controle*. (Zie Par. A6 en A7)

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden

- 16 Indien de accountant bepaalt dat, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren of dat de enige kernpunten van de controle die zijn gecommuniceerd die aangelegenheden betreffen die in paragraaf 15 worden behandeld, dient de accountant een vermelding hierover op te nemen onder een aparte sectie van de controleverklaring met als titel Kernpunten van de controle. (Zie Par. A57, A58 en A59)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 17 De accountant dient het volgende met de met governance belaste personen te communiceren:
- a die aangelegenheden waarvan de accountant heeft bepaald dat dit de kernpunten van de controle zijn; of
 - b indien van toepassing, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, de bepaling door de accountant dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren in de controleverklaring. (Zie Par. A60, A61, A62 en A63)

Documentatie

- 18 De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:⁶ (Zie Par. A64)
- a de aangelegenheden die significante aandacht vereisen van de accountant zoals in overeenstemming met paragraaf 9 is bepaald, alsmede de beweegredenen voor de bepaling door de accountant of deze aangelegenheden wel of geen kernpunt van de controle zijn in overeenstemming met paragraaf 10;
 - b indien van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling van de accountant dat er geen kernpunten van de controle gecommuniceerd hoeven te worden in de controleverklaring of dat de enige kernpunten van de controle die gecommuniceerd moeten worden die punten zijn die in paragraaf 15 worden behandeld; en
 - c voor zover van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling door de accountant om geen aangelegenheid in de controleverklaring te communiceren waarvan is bepaald dat dit een kernpunt van de controle is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 2)

- A1 Significantie kan worden beschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid, beschouwd in de context. De significantie van een aangelegenheid wordt door de accountant beoordeeld in de context waarin deze wordt overwogen. Significantie kan in de context van kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals relatieve omvang, de aard en het effect op het object van onderzoek en de tot uitdrukking gebrachte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers worden beschouwd. Dit betreft een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden, met inbegrip van de aard en omvang van communicatie met de met governance belaste personen.
- A2 Gebruikers van financiële overzichten hebben belangstelling geuit in die aangelegenheden waarover de accountant de meest krachtige dialoog had met de met governance belaste personen als onderdeel van wederzijdse communicatie zoals die door Standaard 260⁷ wordt vereist en hebben opgeroepen tot meer transparantie over die communicatie. Gebruikers hebben bijvoorbeeld bijzondere belangstelling geuit voor het begrijpen van significante oordeelsvormingen die door de accountant

⁶ Standaard 230, *Controle informatie*, paragrafen 8, 9, 10 en 11 en paragraaf A6.

⁷ Standaard 260 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

zijn gemaakt bij het vormen van het oordeel over de financiële overzichten als geheel, omdat zij vaak verband houden met de gebieden van significante oordeelsvorming van het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

- A3 Het van accountants vereisen om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren kan tevens de communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen over die aangelegenheden verbeteren en kan de aandacht van het management en de met governance belaste personen voor de toelichtingen in de financiële overzichten waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen, verbeteren.
- A4 Standaard 320⁸ legt uit dat het voor de accountant redelijk is om aan te nemen dat gebruikers van financiële overzichten:
- a een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn om de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
 - b begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
 - c de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - d redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Omdat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten hoort, worden de gebruikers van de controleverklaring geacht dezelfde te zijn als de beoogde gebruikers van de financiële overzichten.

Relatie tussen Kernpunten van de controle, het oordeel van de accountant en overige elementen van de controleverklaring

(Zie Par. 4, 12 en 15)

- A5 Standaard 700 stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.⁹ Het communiceren van kernpunten van de controle is geen vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Standaard 705 behandelt omstandigheden waarin de accountant concludeert dat er een afwijking is van materieel belang die verband houdt met de geschiktheid of het adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten.¹⁰
- A6 Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt overeenkomstig Standaard 705 helpt het presenteren van de beschrijving van een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een oordeel met beperking in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* het begrip van beoogde gebruikers te bevorderen alsmede het identificeren van dergelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Het scheiden van de communicatie over deze aangelegenheid van andere kernpunten van de controle die beschreven staan in de sectie *Kernpunten van de controle* geeft het derhalve de gepaste aandacht in de controleverklaring (zie paragraaf 15). De bijlage van Standaard 705 bevat voorbeelden van hoe de inleidende tekst in de sectie *Kernpunten van de controle* wordt beïnvloed wanneer de accountant een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt en andere kernpunten van de controle in de controleverklaring worden gecommuniceerd. Paragraaf A58 van deze Standaard geeft aan hoe de sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd wanneer de accountant heeft bepaald dat er geen andere kernpunten van de controle zijn die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd naast die aangelegenheden die in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit van de controleverklaring behandeld worden.

8 Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 4.

9 Standaard 700, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14, 15, A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10.

10 Standaard 705, paragraaf A7.

- A7 Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, zou het communiceren van andere kernpunten van de controle nog steeds relevant zijn voor het verbeteren van het begrip van de beoogde gebruikers in de controle, en derhalve zijn de vereisten om de kernpunten van de controle te bepalen van toepassing. Een afkeurend oordeel wordt echter tot uitdrukking gebracht in omstandigheden wanneer de accountant heeft geconcludeerd dat afwijkingen, individueel of gezamenlijk, zowel van materieel belang zijn voor, als van diepgaande invloed op, de financiële overzichten.¹¹
- a afhankelijk van de significantie van de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel kan de accountant bepalen dat geen andere aangelegenheden kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden is het vereiste in paragraaf 15 van toepassing (Zie Par. A58);
 - b indien één of meer aangelegenheden anders dan de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel worden bepaald als kernpunten van de controle is het van uitzonderlijk belang dat de beschrijvingen van dergelijke kernpunten van de controle niet impliceren dat de financiële overzichten als geheel geloofwaardiger zijn met betrekking tot die aangelegenheden dan in de omstandigheden gepast zou zijn, in het licht van het afkeurend oordeel (Zie Par. A47).
- A8 Standaard 706¹² stelt mechanismen vast voor accountants van financiële overzichten van alle entiteiten om aanvullende informatie in de controleverklaring op te nemen door het gebruik van een *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* en een *Paragraaf inzake overige aangelegenheden* wanneer de accountant het noodzakelijk acht om dit te doen. In dergelijke gevallen worden deze paragrafen afzonderlijk van de sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring gepresenteerd. Wanneer een aangelegenheid is bepaald als kernpunt van de controle is het gebruik van dergelijke paragrafen geen vervanging voor de beschrijving van het afzonderlijke kernpunt van de controle overeenkomstig paragraaf 13.¹³ Standaard 706 verschaft verdere leidraden inzake de relatie tussen kernpunten van de controle en de *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* overeenkomstig die Standaard.¹⁴

Het bepalen van kernpunten van de controle

(Zie Par. 9 en 10)

- A9 Het besluitvormingsproces van de accountant bij het bepalen van kernpunten van de controle is opgezet om een kleiner aantal aangelegenheden te selecteren uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd op basis van oordeelsvorming van de accountant inzake welke aangelegenheden bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren.
- A10 De bepaling door de accountant van de kernpunten van de controle is beperkt tot die aangelegenheden die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, zelfs wanneer vergelijkende financiële overzichten zijn weergegeven (bijvoorbeeld zelfs wanneer het oordeel van de accountant verwijst naar iedere verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven).¹⁵
- A11 Niettegenstaande het feit dat de bepaling door de accountant van kernpunten van de controle van de financiële overzichten betrekking heeft op de huidige verslagperiode en deze Standaard niet van de accountant vereist dat hij kernpunten van de controle die zijn opgenomen in de controleverklaring van de voorgaande verslagperiode actualiseert, kan het desalniettemin voor de accountant nuttig zijn om te overwegen of een aangelegenheid die een kernpunt van de controle was bij de controle van

11 Standaard 705, paragraaf 8.

12 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

13 Zie paragraaf 8(b) en 10(b) van Standaard 706.

14 Standaard 706, paragraaf A1, A2 en A3.

15 Zie Standaard 710, *Vergelijkende informatie - vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*.

de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode een kernpunt blijft bij de controle van de financiële overzichten in de lopende verslagperiode.

Aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen

(Zie Par. 9)

- A12 Het concept van significante aandacht van de accountant onderkent dat een controle op risico's gebaseerd is en zich richt op het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang van de financiële overzichten, het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant. Des te hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van een bepaald rekeningsaldo, een bepaalde transactiestroom of een bepaalde toelichting is, des te meer oordeelsvorming is er betrokken bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan. Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden is van de accountant vereist om meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen als de risico-inschatting door de accountant hoger is.¹⁶ Bij het verkrijgen van meer overtuigende controle-informatie vanwege een hogere risico-inschatting kan de accountant de kwantiteit van de informatie verhogen of informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door bevestigende controle-informatie te krijgen van een aantal onafhankelijke bronnen.¹⁷
- A13 Dienovereenkomstig kunnen aangelegenheden die de accountant voor een uitdaging stellen bij het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie of bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten bijzonder relevant zijn bij de bepaling door de accountant van de kernpunten van de controle.
- A14 Gebieden die de significante aandacht van de accountant vereisen houden vaak verband met gebieden van complexiteit en significante oordeelsvorming van het management in de financiële overzichten, en hebben derhalve vaak te maken met moeilijke of complexe oordeelsvormingen door de accountant. Op haar beurt heeft dit vaak invloed op de algehele controleaanpak van de accountant, de inzet van middelen en de omvang van controle-inspanningen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden. Deze gevolgen kunnen bijvoorbeeld de omvang van de betrokkenheid van senior personeel op de controleopdracht omvatten of de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige of van personen met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle die ingeschakeld is of in dienst is van de accountantseenheid om op deze gebieden in te spelen.
- A15 Diverse Standaarden vereisen specifieke communicatie met de met governance belaste personen en anderen die in relatie kunnen staan met gebieden die de significante aandacht van de accountant vereisen. Bijvoorbeeld:
- Standaard 260 vereist van de accountant om aan de met governance belaste personen eventuele significante problemen te communiceren waarop hij tijdens de controle is gestuit.¹⁸ De Standaarden erkennen potentiële problemen met betrekking tot:
 - transacties met verbonden partijen,¹⁹ in het bijzonder beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van een transactie met een verbonden partij (anders dan de prijs) equivalent zijn aan die die van een marktconforme transactie;
 - beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie of personen beperkt zou zijn.²⁰

¹⁶ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7(b).

¹⁷ Standaard 330, paragraaf A19.

¹⁸ Standaard 260, paragraaf 16(b) en A21.

¹⁹ Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf A42.

²⁰ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – en controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 57.

- Standaard 220 stelt voor de opdrachtpartner vereisten vast met betrekking tot het aangaan van gepaste consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden, aangelegenheden waarover de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid consultatie vereisen²¹ en andere aangelegenheden die in de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner consultatie vereisen. De accountant kan bijvoorbeeld anderen binnen de accountantseenheid hebben geraadpleegd over een significante technische aangelegenheid, wat weer een aanwijzing kan zijn dat het een kernpunt van de controle is. Van de opdrachtpartner is tevens vereist om, onder andere, significante aangelegenheden te bespreken die zich tijdens de controleopdracht voordoen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.²²

Overwegingen bij het bepalen van die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen

(Zie Par. 9)

- A16 De accountant kan een voorlopige visie ontwikkelen in de planningsfase over aangelegenheden die waarschijnlijk gebieden zijn die significante aandacht van de accountant vereisen en derhalve kernpunten van de controle zijn. De accountant kan dit met de met governance belaste personen communiceren wanneer zij de geplande uitvoering en de timing van de controle bespreken overeenkomstig Standaard 260. De bepaling door de accountant van kernpunten van de controle is echter gebaseerd op de resultaten van de controle of op controle-informatie die gedurende de controle is verkregen.
- A17 Paragraaf 9 omvat specifieke vereiste overwegingen bij de bepaling van die aangelegenheden door de accountant die significante aandacht van de accountant vereisen. Deze overwegingen richten zich op de aard van aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die vaak gekoppeld zijn aan aangelegenheden die zijn toegelicht in de financiële overzichten en bedoeld zijn om gebieden van de controle van de financiële overzichten weer te geven die van bijzonder belang kunnen zijn voor de beoogde gebruikers. Het feit dat deze overwegingen vereist zijn, is niet bedoeld om te impliceren dat aangelegenheden die hiermee verband houden altijd kernpunten van de controle zijn; maar dat aangelegenheden die verband houden met dergelijke specifieke overwegingen alleen kernpunten van de controle zijn indien is bepaald dat zij het meest significant zijn bij de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Aangezien de overwegingen onderling gerelateerd kunnen zijn (bijvoorbeeld aangelegenheden die verband houden met de omstandigheden die in paragrafen 9(b)-(c) beschreven staan, kunnen ook zijn geïdentificeerd als significante risico's), kan de toepasbaarheid van meer dan één van de overwegingen op een bepaalde aangelegenheid die aan de met governance belaste personen is gecommuniceerd de waarschijnlijkheid vergroten dat de accountant een aangelegenheid aanmerkt als een kernpunt van de controle.
- A18 Ter aanvulling op aangelegenheden die verband houden met de specifieke vereiste overwegingen uit paragraaf 9 kunnen er andere aangelegenheden zijn die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die significante aandacht van de accountant vereisen en die derhalve mogelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Dergelijke aangelegenheden omvatten, bijvoorbeeld aangelegenheden die relevant zijn voor de controle die was uitgevoerd waarvan het wellicht niet vereist is dat die toegelicht moet worden in de financiële overzichten. Bijvoorbeeld, het implementeren van een nieuw IT-systeem (of significante veranderingen aan een bestaand IT-systeem) tijdens de verslagperiode kan een gebied zijn dat de significante aandacht van de accountant verdient, in het bijzonder als een dergelijke wijziging een significant effect had op de algehele controleaanpak van de accountant of verband hield met een significant risico (bijvoorbeeld wijzigingen aan een systeem dat de opbrengstverantwoording beïnvloedt).

Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of een significant risico geïdentificeerd overeenkomstig Standaard 315

(Zie Par. 9(a))

21 Standaard 220, Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten, paragraaf 57.

22 Standaard 220, paragraaf 36.

- A19 Standaard 260 vereist van de accountant om met de met governance belaste personen te communiceren over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd.²³ Paragraaf A13 van Standaard 260 legt uit dat de accountant tevens met de met governance belaste personen kan communiceren over hoe de accountant plant om in te spelen op gebieden met hogere risico's op afwijken van materieel belang.
- A20 Standaard 315 definieert een significant risico als een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang waarvoor de inschatting van het inherente risico dichtbij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin de inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de mogelijke afwijking als die afwijking voorkomt, beïnvloeden.²⁴ Gebieden die significante oordeelsvorming van het management vereisen en significante ongebruikelijke transacties kunnen vaak worden geïdentificeerd als significante risico's. Significante risico's zijn derhalve vaak gebieden die significante aandacht van de accountant vereisen.
- A21 Dit hoeft echter niet het geval zijn voor alle significante risico's. Standaard 240 stelt bijvoorbeeld dat er risico's van fraude zijn in de opbrengstverantwoording en vereist van de accountant om die ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te beschouwen als significante risico's.²⁵ Bovendien geeft Standaard 240 aan dat, als gevolg van de onvoorspelbare wijze waarop het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken, dit een risico van materieel belang is als gevolg van fraude en derhalve een significant risico is.²⁶ Afhankelijk van hun aard behoeven deze risico's wellicht geen significante aandacht van de accountant, en worden zij niet in overweging genomen bij de bepaling door de accountant van kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10.
- A22 Standaard 315 legt uit dat de inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan wijzigen in de loop van de controle wanneer er aanvullende controle-informatie wordt verkregen.²⁷ De herziening van de risico-inschatting en herevaluatie van de geplande controlewerkzaamheden met betrekking tot een bepaald gebied van de financiële overzichten (zoals een significante wijziging in de controleaanpak, bijvoorbeeld als de risico-inschatting door de accountant gebaseerd was op een verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werkten en de accountant controle-informatie heeft verkregen dat deze gedurende de controle niet effectief werkten, in het bijzonder in een gebied met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang) door de accountant kan ertoe leiden dat een gebied wordt bepaald als een die de significante aandacht van de accountant vereist.

Significante oordeelsvormingen van de accountant met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, inclusief schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid

(Zie Par. 9(b))

- A23 Standaard 260 vereist van de accountant om met de met governance belaste personen te communiceren over de visie van de accountant over de significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.²⁸ In veel gevallen houdt dit verband met kritische schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die waarschijnlijk gebieden zijn die de significante aandacht van de accountant vragen en kunnen ook worden geïdentificeerd als significante risico's.

23 Standaard 260, paragraaf 15.

24 Standaard 315, paragraaf 12(l).

25 Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 27 en 28.

26 Standaard 240, paragraaf 32.

27 Standaard 315, paragraaf 31.

28 Standaard 260, paragraaf 16(a).

A24 Gebruikers van de financiële overzichten hebben echter hun interesse in schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingonzekerheid benadrukt (zie Standaard 540²⁹) waarvan niet is bepaald dat deze significante risico's zijn. Onder andere zijn dergelijke schattingen sterk afhankelijk van de oordeelsvorming van het management en betreffen vaak de meest complexe gebieden van de financiële overzichten en kunnen de betrokkenheid vereisen van zowel een door het management als door de accountant ingeschakelde deskundige. Gebruikers hebben tevens aangegeven dat grondslagen voor financiële verslaggeving die een significant effect hebben op de financiële overzichten (en significante wijzigingen van die grondslagen) relevant zijn voor hun begrip van de financiële overzichten, in het bijzonder waar de praktijken van een entiteit niet consistent zijn met anderen binnen de sector.

Het effect van de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan

(Zie Par. 9(c))

A25 Gebeurtenissen of transacties die een significant effect hadden op de financiële overzichten of de controle kunnen gebieden zijn die de significante aandacht van de accountant vereisen en kunnen worden geïdentificeerd als significante risico's. De accountant kan bijvoorbeeld uitgebreide discussies hebben gevoerd met het management en de met governance belaste personen tijdens verschillende fasen van de controle over het effect op de financiële overzichten van significante transacties met verbonden partijen of significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering voor de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken.³⁰ Het management kan moeilijke of complexe oordeelsvormingen hebben gemaakt met betrekking tot de verwerking, de waardering, de presentatie of de toelichting van dergelijke transacties, die een significant effect kunnen hebben gehad op de algehele aanpak van de accountant.

A26 Significante economische, administratieve, regelgevende of toezichthoudende, sectorspecifieke of overige ontwikkelingen die de aannames of oordeelsvormingen van het management beïnvloeden kunnen tevens de algehele controle aanpak van de accountant beïnvloeden en kan resulteren in een aangelegenheid die significante aandacht van de accountant vereist.

Meest significante aangelegenheden

(Zie Par. 10)

A27 Aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten kunnen tevens hebben geresulteerd in significante interactie met de met governance belaste personen. De aard en omvang van communicatie inzake dergelijke aangelegenheden met de met governance belaste personen verschaffen vaak een indicatie van welke aangelegenheden het meest significant zijn tijdens de controle. Er kan bijvoorbeeld tussen de accountant en de met governance belaste personen meer diepgaande, frequente of robuuste interactie over moeilijkere en complexere aangelegenheden hebben plaatsgevonden zoals de toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving die het onderwerp waren van significante oordeelsvorming door de accountant of het management.

A28 Het concept van meest significante aangelegenheden is van toepassing in de context van de entiteit en de controle die was uitgevoerd. Derhalve is de bepaling door de accountant en de communicatie van kernpunten van de controle bedoeld om aangelegenheden te identificeren die specifiek zijn voor de controle en om een oordeel te vormen over het relatieve belang hiervan ten opzichte van overige aangelegenheden in de controle.

A29 Overige overwegingen die relevant kunnen zijn voor het bepalen van de relatieve significantie van een met de met governance belaste personen gecommuniceerde aangelegenheid en de vraag of een dergelijke aangelegenheid een kernpunt van de controle is, omvatten:

- het belang van de aangelegenheid voor het begrip van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten als geheel, in het bijzonder de materialiteit hiervan voor de financiële overzichten;

²⁹ Zie paragraaf 15 van Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.

³⁰ Zie paragraaf 16(a), 16(c), A22 en bijlage 2 van Standaard 260.

- de aard van de onderliggende grondslag voor de verslaggeving in relatie tot de aangelegenheid of de complexiteit of subjectiviteit die hoort bij de selectie door het management van een geschikte grondslag in vergelijking met overige entiteiten binnen de sector;
- de aard en materialiteit, kwantitatief of kwalitatief, van gecorrigeerde of geaccumuleerde niet-gecorrigeerde afwijkingen als gevolg van fraude of fouten gerelateerd aan de aangelegenheid, voor zover deze bestaan;
- de aard en omvang van een controle-inspanning om in te spelen op de aangelegenheid, met inbegrip van:
 - de omvang van gespecialiseerde vaardigheid of kennis die noodzakelijk is om controlewerkzaamheden toe te passen om in te spelen op de resultaten van die eventuele werkzaamheden of deze te evalueren;
 - de aard van consultaties buiten het opdrachtteam met betrekking tot de aangelegenheid.
- de aard en ernst van problemen bij het toepassen van controlewerkzaamheden, het evalueren van de resultaten van die werkzaamheden en het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie waarop de accountant zijn oordeel baseert, in het bijzonder wanneer de oordeelsvorming van de accountant subjectiever wordt;
- de ernst van eventuele tekortkomingen die in de interne beheersing zijn geïdentificeerd en die voor de aangelegenheid relevant zijn;
- de vraag of de aangelegenheid betrekking heeft op een aantal afzonderlijke, doch daarmee samenhangende, controleoverwegingen. Lange-termijn contracten kunnen bijvoorbeeld significante aandacht van de accountant vereisen met betrekking tot opbrengstverantwoording, een rechtszaak, of overige voorwaardelijke gebeurtenissen en kunnen een effect hebben op andere schattingen.

A30 Het bepalen welke, en hoeveel, van die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen tijdens de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren, is een zaak van professionele oordeelsvorming. Het aantal kernpunten van de controle dat moet worden opgenomen in de controleverklaring kan worden beïnvloed door de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard van haar bedrijfsactiviteiten en haar omgeving, en door de feiten en omstandigheden van de controleopdracht. In het algemeen geldt dat hoe groter het aantal aangelegenheden die aanvankelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle is, des te noodzakelijker is het dat de accountant heroverweegt of elk van deze aangelegenheden voldoet aan de definitie van een kernpunt van de controle. Lange lijsten van kernpunten van de controle kunnen in strijd zijn met de notie van dergelijke aangelegenheden die tijdens de controle het meest significant zijn.

Het communiceren van kernpunten van de controle

Afzonderlijke sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring

(Zie Par. 11)

- A31 Het plaatsen van de sectie *Kernpunten van de controle* in de nabijheid van het oordeel van de accountant kan deze informatie een belangrijke plaats geven en de gepercipieerde waarde erkennen van opdracht-specifieke informatie voor de beoogde gebruikers.
- A32 De volgorde van het presenteren van afzonderlijke aangelegenheden binnen de sectie Kernpunten van de controle is een zaak van professionele oordeelsvorming. Dergelijke informatie kan bijvoorbeeld zijn georganiseerd in de volgorde van relatief belang, op basis van de oordeelsvorming van de accountant, of kan overeenkomen met de manier waarop aangelegenheden in de financiële overzichten worden toegelicht. Het vereiste in paragraaf 11 om subtitels op te nemen is bedoeld om de aangelegenheden verder te onderscheiden.
- A33 Wanneer ter vergelijking opgenomen financiële informatie wordt gepresenteerd is de inleidende tekst van de sectie *Kernpunten van de controle* zo opgezet dat de aandacht gevestigd wordt op het feit dat de kernpunten van de controle die worden beschreven alleen verband houden met de controle

van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en kan een verwijzing omvatten naar de specifieke verslagperiode die door die financiële overzichten wordt omvat (bijvoorbeeld 'voor het jaar dat eindigde op 31 december 20X1').

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle

(Zie Par. 13)

- A34 Het adequaat zijn van de beschrijving van een kernpunt van de controle is een zaak van professionele oordeelsvorming. De beschrijving van een kernpunt van de controle is bedoeld om een beknopte en evenwichtige uitleg te verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen te begrijpen waarom de aangelegenheid het meest significant was tijdens de controle en hoe er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld. Het beperken van het gebruikmaken van uiterst technische controletermen vormt tevens een hulpmiddel voor de beoogde gebruikers die geen redelijke kennis hebben van controle om de basis voor de focus van de accountant op bepaalde zaken tijdens de controle te begrijpen. De aard en omvang van informatie die door de accountant wordt verschaft is verondersteld om in de context van de verantwoordelijkheden van de respectievelijke partijen evenwichtig te zijn (d.w.z. voor de accountant om nuttige informatie te verschaffen in een bondige en begrijpelijke vorm, terwijl hij niet op ongepaste wijze originele informatie verschaft over de entiteit).
- A35 Originele informatie is elke informatie over de entiteit die niet anderszins openbaar is gemaakt door de entiteit (d.w.z. niet in de financiële overzichten is opgenomen of overige informatie die beschikbaar is op de datum van de controleverklaring, of geadresseerd is in overige mondelinge of schriftelijke communicatie door het management of de met governance belaste personen, zoals een voorlopige aankondiging van financiële informatie of investeerder briefings). Dergelijke informatie is de verantwoordelijkheid van het management van de entiteit en de met governance belaste personen.
- A36 Het is voor de accountant gepast om te trachten te voorkomen dat de beschrijving van een kernpunt van de controle op ongepaste wijze originele informatie over de entiteit verschaft. De beschrijving van een kernpunt van de controle is gewoonlijk niet van zichzelf originele informatie over de entiteit, aangezien dit de aangelegenheid in de context van de controle beschrijft. De accountant kan het echter noodzakelijk achten om aanvullende informatie te verschaffen om uit te leggen waarom de aangelegenheid werd bepaald als het meest significant te zijn tijdens de controle en derhalve was bepaald als kernpunt van de controle, op voorwaarde dat het toelichten van dergelijke informatie niet door wet- of regelgeving wordt uitgesloten. Wanneer dergelijke informatie door de accountant als noodzakelijk wordt beschouwd kan de accountant het management of de met governance belaste personen aansporen om aanvullende informatie toe te lichten, in plaats van dat de accountant originele informatie in de controleverklaring opneemt.
- A37 Het management of de met governance belaste personen kunnen ervoor kiezen om nieuwe of verbeterde toelichtingen met betrekking tot een kernpunt van de controle in de financiële overzichten of elders in het jaarverslag op te nemen in het licht van het feit dat de aangelegenheid in de controleverklaring zal worden gecommuniceerd. Dergelijke nieuwe of verbeterde toelichtingen kunnen bijvoorbeeld zijn opgenomen om uitgebreidere informatie te verstrekken over de sensitiviteit van kernveronderstellingen die worden gebruikt bij schattingen of de beweegredenen van de entiteit voor een bepaalde administratieve praktijk of beleidslijn wanneer er aanvaardbare alternatieven bestaan onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A38 Standaard 720 definieert de term jaarverslag en legt uit dat documenten zoals een management rapport, management commentaar, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door de personen belast met governance (bijv. een verslag van de raad van commissarissen); mededeling van de voorzitter; mededeling inzake corporate governance; of interne beheersings- en risico-inschattingsrapportages deel uit kunnen maken van het jaarverslag.³¹ Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie opgenomen in het jaarverslag. Alhoewel het oordeel van de accountant over de financiële overzichten niet de andere

31 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 12(a) en A1, A2 en A3.

informatie omvat, kan de accountant deze informatie in aanmerking nemen, net als overige openbare communicatie door de entiteit of overige geloofwaardige bronnen, bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle.

- A39 Controledocumentatie die tijdens de controle is opgesteld kan tevens nuttig zijn voor de accountant bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle. Schriftelijke communicatie, of de documentatie door de accountant van mondelinge communicatie, met de met governance belaste personen alsmede overige controledocumentatie kan bijvoorbeeld een nuttige basis verschaffen voor de communicatie door de accountant in de controleverklaring. Dit is zo omdat controledocumentatie overeenkomstig Standaard 230 bedoeld is om significante aangelegenheden te behandelen die zich tijdens de controle voordoen, de conclusies die daarover worden getrokken en significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het trekken van die conclusies, en dient als een vastlegging van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, het resultaat van die werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen. Dergelijke documentatie kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het ontwikkelen van een beschrijving van kernpunten van de controle die de significantie van de aangelegenheid uitlegt en tevens bij het toepassen van het vereiste in paragraaf 18.

Verwijzing naar de plaats waar de aangelegenheid in de financiële overzichten wordt toegelicht

(Zie Par. 13)

- A40 Paragraaf 13(a)-(b) vereist de beschrijving van elk kernpunt van de controle om aan te kunnen geven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle en hoe er op de aangelegenheid was ingespeeld tijdens de controle. Dienovereenkomstig is de beschrijving van kernpunten van de controle niet alleen een herhaling van wat er in de financiële overzichten is toegelicht. Een verwijzing naar daarop betrekking hebbende toelichtingen stelt de beoogde gebruikers er echter toe in staat om te begrijpen hoe het management bij het opstellen van de financiële overzichten op de aangelegenheid heeft ingespeeld.
- A41 In aanvulling op het verwijzen naar gerelateerde toelichtingen kan de accountant de aandacht vestigen op de kernaspecten hiervan. De omvang van toelichting door het management over specifieke aspecten of factoren met betrekking tot hoe een bepaalde aangelegenheid invloed heeft op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode kan de accountant helpen bij het duiden van bepaalde aspecten van de manier waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld zodat de beoogde gebruikers kunnen begrijpen waarom de aangelegenheid een kernpunt van de controle is. Bijvoorbeeld:
- wanneer een entiteit een uitgebreide toelichting over schattingen opneemt, kan de accountant de aandacht vestigen op de toelichting van kernveronderstellingen, de toelichting van de mogelijke uitkomsten, en overige kwalitatieve toelichtingen die verband houden met kernbronnen van schattingonzekerheid of kritische schattingen, als onderdeel van het behandelen van de reden waarom de aangelegenheid tijdens de controle het meest significant was alsmede de wijze waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid is ingespeeld;
 - wanneer de accountant overeenkomstig Standaard 570 concludeert dat er geen onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant desalniettemin bepalen dat er één of meerdere aangelegenheden gerelateerd aan deze conclusie die voortkomt uit de werkinspanning van de accountant onder Standaard 570 kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden zou de beschrijving door de accountant van dergelijke kernpunten van de controle in de controleverklaring aspecten bevatten van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die in de financiële overzichten zijn toegelicht, zoals substantiële operationele verliezen, beschikbare leningsfaciliteiten en mogelijke herfinanciering van schulden, of het niet naleven van leningovereenkomsten en daarmee verband houdende mitigerende factoren.³²

32 Standaard 570, paragraaf A3.

Waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle

(Zie Par. 13(a))

- A42 De beschrijving van een kernpunt van de controle in de controleverklaring is bedoeld om inzicht te verschaffen waarom een aangelegenheid was bepaald als kernpunt van de controle. Dienovereenkomstig kunnen de vereisten in paragrafen 9-10 en de toepassingsgerichte teksten in paragrafen A12-A29 met betrekking tot het bepalen van kernpunten van de controle tevens voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het overwegen hoe dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring gecommuniceerd moeten worden. Bijvoorbeeld het uitleggen dat de factoren die ertoe leidden dat de accountant concludeerde dat een bepaalde aangelegenheid de significante aandacht van de accountant vereiste en meest significant was tijdens de controle is waarschijnlijk van belang voor de beoogde gebruikers.
- A43 De relevantie van informatie voor beoogde gebruikers is een overweging voor de accountant bij het bepalen wat er in de beschrijving van een kernpunt van de controle moet worden opgenomen. Dit kan betrekking hebben op de vraag of de beschrijving een beter inzicht in de controle en de oordeelsvormingen van de accountant mogelijk zou maken.
- A44 Het direct relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan tevens helpen om de kans te verlagen dat dergelijke beschrijvingen teveel gestandaardiseerd worden en met de tijd minder bruikbaar worden. Van bepaalde aangelegenheden kan bijvoorbeeld worden bepaald dat zij kernpunten van de controle zijn in een bepaalde sector over een aantal entiteiten als gevolg van de omstandigheden van de sector of de onderliggende complexiteit bij de financiële verslaggeving. Bij het beschrijven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant kan het voor de accountant nuttig zijn om aspecten die specifiek zijn voor de entiteit te benadrukken (bijvoorbeeld omstandigheden die de onderliggende oordeelsvormingen die in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode gemaakt zijn, beïnvloedden) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Dit kan tevens van belang zijn bij het beschrijven van een kernpunt van de controle dat in meerdere verslagperiodes terugkomt.
- A45 De beschrijving kan tevens verwijzen naar de belangrijkste overwegingen die ertoe leidden dat de accountant, in de omstandigheden van de controle, bepaalde dat de aangelegenheid een van de meest significante was, bijvoorbeeld:
- economische omstandigheden die de mogelijkheid van de accountant beïnvloedden om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld illiquide markten voor bepaalde financiële instrumenten;
 - nieuwe of opkomende grondslagen voor financiële verslaggeving, bijvoorbeeld entiteitspecifieke of sectorspecifieke aangelegenheden waarover het opdrachtteam binnen de accountantseenheid een consultatie heeft uitgevoerd;
 - wijzigingen in de strategie of het bedrijfsmodel van de entiteit dat een materieel effect had op de financiële overzichten.

Op welke manier hierop tijdens de controle is ingespeeld

(Zie Par. 13(b))

- A46 De mate van detail die in de controleverklaring moeten worden verschaft om te beschrijven hoe er op een kernpunt van de controle is ingespeeld tijdens de controle is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In overeenstemming met paragraaf 13(b), kan de accountant het volgende omschrijven:
- aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de accountant, die het meest relevant waren voor de aangelegenheid of specifiek waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
 - een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
 - een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; of

- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid, of een combinatie van deze elementen.

Wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kunnen een specifieke vorm of inhoud voorschrijven voor de beschrijving van een kernpunt van de controle of kan het opnemen van één of meerdere van deze elementen specificeren.

- A47 Teneinde de beoogde gebruikers inzicht te geven in de significantie van een kernpunt van de controle in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en de relatie tussen kernpunten van de controle en overige elementen van de controleverklaring, inclusief het oordeel van de accountant, is zorgvuldigheid geboden zodat de gebruikte bewoording in de beschrijving van een kernpunt van de controle:
- niet impliceert dat de aangelegenheid niet op de juiste wijze door de accountant is opgelost bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten;
 - de aangelegenheid direct verband houdt met de specifieke omstandigheden van de entiteit en daarbij algemeen of standaard taalgebruik wordt vermeden;
 - rekening houdt met de manier waarop er in de daaraan gerelateerde toelichtingen in de financiële overzichten op de aangelegenheid wordt ingespeeld, indien van toepassing;
 - geen afzonderlijke oordelen over aparte elementen van de financiële overzichten bevat of impliceert.
- A48 Het beschrijven van aspecten van de respons of de aanpak van de accountant inzake de aangelegenheid, in het bijzonder wanneer de aanpak significante afstemming op de feiten en omstandigheden van de entiteit vereiste, kan de beoogde gebruikers helpen bij het begrijpen van ongebruikelijke omstandigheden en de significante oordeelsvorming van de accountant die vereist is om te kunnen inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang. Bovendien kan de controleaanpak in een bepaalde verslagperiode zijn beïnvloed door entiteitspecifieke omstandigheden, economische omstandigheden of ontwikkelingen in de sector. Het kan voor de accountant tevens nuttig zijn om te verwijzen naar de aard en omvang van de communicatie over de aangelegenheid met de met governance belaste personen.
- A49 Bijvoorbeeld bij het beschrijven van de aanpak van de accountant voor een schatting met een hoge schattingsonzekerheid, zoals de waardering van complexe financiële instrumenten, kan de accountant ervoor kiezen om te benadrukken dat de accountant een deskundige in dienst heeft genomen of heeft ingeschakeld. Een dergelijke verwijzing naar het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige vermindert zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel over de financiële overzichten niet en is derhalve niet inconsistent met paragrafen 14-15 van Standaard 620.³³
- A50 Er kunnen uitdagingen zijn in het beschrijven van de werkzaamheden van de accountant, in het bijzonder bij complexe gebieden van de controle waarop de oordeelsvorming betrekking heeft. Het kan in het bijzonder moeilijk zijn om de uitgevoerde werkzaamheden samen te vatten op een beknopte manier die op adequate wijze de aard en omvang van het inspelen van de accountant op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang communiceert en de daarmee verband houdende significante oordeelsvormingen van de accountant. Desalniettemin kan de accountant het noodzakelijk achten om bepaalde uitgevoerde werkzaamheden te beschrijven om te communiceren op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. Een dergelijke beschrijving kan doorgaans op hoog niveau zijn in plaats van dat het een gedetailleerde beschrijving van werkzaamheden bevat.
- A51 Zoals werd aangegeven in paragraaf A46 kan de accountant ook een indicatie verschaffen van de uitkomst van zijn response in de beschrijving van het kernpunt van de controle in de controleverklaring. Wanneer dit is gedaan, is echter aandacht nodig om te vermijden dat de accountant de indruk wekt dat de beschrijving een apart oordeel overbrengt over een individueel kernpunt van de controle of dat op enige wijze het oordeel van de accountant over de financiële overzichten als geheel ter discussie komt te staan.

33 Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*.

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd

(Zie Par. 14)

- A52 Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen over een aangelegenheid die bepaald is als kernpunt van de controle. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn of lijken aan het witwassen van geld).
- A53 Zoals aangegeven in paragraaf 14(b) zal het voor een aangelegenheid buitengewoon zeldzaam zijn om te worden bepaald als een kernpunt van de controle en niet in de controleverklaring te worden gecommuniceerd. Dit komt omdat er wordt verondersteld dat het verschaffen van meer transparantie over de controle voor de beoogde gebruikers in het algemeen belang is. Derhalve is de oordeelsvorming om het kernpunt van de controle niet te communiceren alleen gepast in gevallen wanneer de nadelige gevolgen voor de entiteit of het maatschappelijk verkeer als gevolg van dergelijke communicatie als dermate significant worden beschouwd dat hiervan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze groter zijn dan de voordelen hiervan.
- A54 De bepaling om een kernpunt van de controle niet te communiceren houdt rekening met de feiten en omstandigheden met betrekking tot deze aangelegenheid. Communicatie met het management en de met governance belaste personen helpt de accountant bij het begrijpen van de opvattingen van het management over de significantie van de nadelige gevolgen die zich kunnen voordoen als gevolg van het communiceren over een aangelegenheid. In het bijzonder helpt communicatie met het management en de met governance belaste personen de accountant zijn oordeelsvorming te onderbouwen bij het bepalen of de aangelegenheid moet worden gecommuniceerd door:
- De accountant te helpen bij het begrijpen waarom de aangelegenheid door de entiteit niet openbaar is gemaakt (bijvoorbeeld indien wet- of regelgeving bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving uitgestelde openbaarmaking of niet-openbaarmaking van de aangelegenheid toestaan) en de standpunten van het management ten opzichte van eventuele negatieve consequenties van de openbaarmaking. Het management kan de aandacht richten op bepaalde aspecten in wet- of regelgeving of andere gezaghebbende bronnen die relevant kunnen zijn voor het in acht nemen van negatieve consequenties (dergelijke aspecten kunnen bijvoorbeeld de schade aan commerciële onderhandelingen of concurrentie positie van de entiteit omvatten). De opvattingen van het management inzake de negatieve consequenties alleen ontslaan de accountant niet van de noodzaak om te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer in overeenstemming met paragraaf 14(b).
 - Het benadrukken van de vraag of er communicatie heeft plaatsgevonden met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichhoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid, in het bijzonder of dergelijke besprekingen de aanname van het management lijken te ondersteunen waarom openbaarmaking van de aangelegenheid niet gepast is.
 - Het in staat stellen van de accountant om het management en de met governance belaste personen, in voorkomend geval, aan te moedigen om relevante informatie over de aangelegenheid openbaar te maken. Dit kan in het bijzonder mogelijk zijn indien de zorgen van het management en de met governance belaste personen over het communiceren beperkt zijn tot specifieke aspecten met betrekking tot de aangelegenheid, zodanig dat bepaalde informatie over de aangelegenheid minder gevoelig kan zijn en gecommuniceerd kan worden.

De accountant kan tevens overwegen of het noodzakelijk is om een schriftelijke bevestiging van het management te krijgen waarom openbaarmaking over de aangelegenheid niet gepast is, inclusief de

opvatting van het management over de significantie van de negatieve gevolgen die zich voor kunnen doen als gevolg van dergelijke communicatie.

- A55 Het kan voor de accountant tevens noodzakelijk zijn om de implicaties van het communiceren over een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle in het licht van relevante ethische voorschriften in aanmerking te nemen. Bovendien kan van de accountant door wet- of regelgeving zijn vereist dat met de toepasselijke regelgevende, handhavende en toezichthoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid te communiceren, ongeacht de vraag of de aangelegenheid in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Dergelijke communicatie kan de accountant tevens in staat stellen om de negatieve consequenties van het communiceren van deze aangelegenheid te overzien.
- A56 De kwesties die door de accountant in aanmerking worden genomen met betrekking tot het nemen van een beslissing om een aangelegenheid niet te communiceren zijn complex en doen een beroep op significante oordeelsvorming door de accountant. Derhalve kan de accountant het ook passend achten om juridisch advies in te winnen.

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden
(Zie Par. 16)

- A57 Het vereiste in paragraaf 16 is in drie omstandigheden van toepassing:
- a de accountant bepaalt in overeenstemming met paragraaf 10 dat er geen kernpunten van de controle zijn (Zie Par. A59);
 - b de accountant bepaalt in overeenstemming met paragraaf 14 dat een kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt en dat er geen andere aangelegenheden zijn bepaald als kernpunten van de controle;
 - c de enige aangelegenheden die zijn bepaald als kernpunten van de controle zijn diegenen die gecommuniceerd zijn in overeenstemming met paragraaf 15.
- A58 Het volgende illustreert de weergave in de controleverklaring indien de accountant heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.

Kernpunten van de controle

[Afgezien van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of de sectie *Onzekerheid van materieel omtrent de continuïteit*] hebben we bepaald dat er geen [andere] kernpunten van de controle zijn om te communiceren in ons rapport.

- A59 De bepaling van kernpunten van de controle omvat de oordeelsvorming over het relatieve belang van aangelegenheden die specifieke aandacht van de accountant vereisen. Daarom komt het zelden voor dat de accountant van een complete set van financiële overzichten voor algemene doeleinden van een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*³⁴ niet bepaalt dat tenminste één kernpunt van de controle uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Echter, in bepaalde beperkende omstandigheden (bijvoorbeeld voor een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*³⁵ die beperkte activiteiten heeft) kan de accountant bepalen dat er geen kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10 zijn, omdat er geen aangelegenheden zijn die de significante aandacht van de accountant vereisen.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 17)

³⁴ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.

³⁵ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.

- A60 Standaard 260 vereist van de accountant om tijdig met de met governance belaste personen te communiceren.³⁶ De juiste timing van communicatie over de kernpunten van de controle zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan echter voorlopige standpunten over kernpunten van de controle communiceren bij het bespreken van de geplande uitvoering en timing van de controle en kan dergelijke aangelegenheden verder bespreken bij het communiceren van controlebevindingen. Dit kan helpen om de praktische uitdagingen van een poging om een krachtige wederzijdse dialoog over kernpunten van de controle te hebben op het moment dat de financiële overzichten voor het uitbrengen worden voltooid, te verlichten.
- A61 Communicatie met de met governance belaste personen stelt hen ook in staat om kennis te hebben van de kernpunten van de controle waarvan de accountant voornemens is deze te communiceren in de controleverklaring en verschaft hen de gelegenheid om, waar noodzakelijk, nadere opheldering te verkrijgen. De accountant kan het passend achten om de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verschaffen om deze bespreking te faciliteren. Communicatie met de met governance belaste personen erkent hun belangrijke rol in het toezien op het financiële verslaggevingsproces, en geeft de met governance belaste personen de gelegenheid om de basis voor de beslissingen van de accountant te begrijpen met betrekking tot kernpunten van de controle en hoe deze aangelegenheden in de controleverklaring worden beschreven. Het stelt tevens de met governance belaste personen in staat om te overwegen of nieuwe of verbeterde toelichtingen nuttig kunnen zijn in het licht van het feit dat deze aangelegenheden in de controleverklaring worden gecommuniceerd.
- A62 De communicatie met de met governance belaste personen die op grond van paragraaf 17(a) is vereist speelt tevens in op de uiterst zeldzame gevallen waarin een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt (Zie Par. 14 en A54).
- A63 Het vereiste dat in paragraaf 17(b) staat om te communiceren met de met governance belaste personen wanneer de accountant heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om in de controleverklaring te communiceren, kan voor de accountant de gelegenheid verschaffen om verdere besprekingen te hebben met anderen die bekend zijn met de controle en de significante aangelegenheden die zich kunnen hebben voorgedaan (waaronder de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, waar er een is toegewezen). Deze besprekingen kunnen ertoe leiden dat de accountant zijn bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn, herevalueert.

Documentatie

(Zie Par. 18)

- A64 Op grond van paragraaf 8 van Standaard 230 wordt er van de accountant vereist om controledocumentatie op te stellen die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen om onder andere de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen. In de context van kernpunten van de controle omvatten deze professionele oordeelsvormingen zowel de bepaling, uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, van de aangelegenheden die de significante aandacht van de accountant vereisen als de vraag of elk van deze aangelegenheden een kernpunt van de controle is. De oordeelsvormingen van de accountant in dit opzicht zullen waarschijnlijk zijn ondersteund door zowel de documentatie van de communicatie door de accountant met de met governance belaste personen en de controledocumentatie met betrekking tot elke afzonderlijke aangelegenheid (Zie Par. A39), als bepaalde andere controledocumentatie van de significante aangelegenheden die zich tijdens de controle voordoen (bijvoorbeeld een afsluitend memorandum). Op grond van deze Standaard is de accountant echter niet vereist te documenteren waarom andere aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd geen aangelegenheden waren die de significante aandacht van de accountant vereisen.

36 Standaard 260, paragraaf 21.

705 Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding	1-3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Soorten aangepaste oordelen</i>	2
<i>Ingangsdatum</i>	3
Doelstelling	4
Definities	5
Vereisten	6-30
<i>Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is</i>	6
<i>Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant</i>	7-15
<i>Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast</i>	16-29
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	30
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A27
<i>Soorten aangepaste oordelen</i>	A1
<i>Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is</i>	A2-A12
<i>Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant</i>	A13-A16
<i>Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast</i>	A17-A26
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	A27

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de accountant, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig Standaard 700¹, tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten noodzakelijk is. Deze Standaard behandelt ook hoe de vorm en inhoud van de controleverklaring wordt beïnvloed als de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt. In alle gevallen zijn de rapportagevereisten van Standaard 700 van toepassing en worden deze niet herhaald in deze Standaard, tenzij ze expliciet worden behandeld of aangepast door de vereisten van deze Standaard.

Soorten aangepaste oordelen

- 2 Deze Standaard stelt drie soorten aangepaste oordelen vast: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welke soort aangepast oordeel passend is, hangt af van: (Zie Par. A1)
 - a de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, dat wil zeggen de vraag of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of, in het geval van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten; en
 - b de oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid op de financiële overzichten.

Ingangsdatum

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

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 als:
 - a de accountant op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - 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.

Definities

- 5 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - 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 gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te

1 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de financiële overzichten zijn die welke, op grond van de oordeelsvorming van de accountant:

- i niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
 - ii indien ze wel daartoe beperkt zijn, 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 bij de financiële overzichten.

Vereisten

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is

- 6 De accountant dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
- a hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6 en 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 Par. A8, A9, A10, A11 en A12)

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant

Oordeel met beperking

- 7 De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
- a hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn voor maar geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten; of
 - b hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren maar tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn maar geen diepgaande invloed kunnen hebben.

Afkeurend oordeel

- 8 De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor als een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten.

Oordeelonthouding

- 9 De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.
- 10 De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij vol-

doende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten.

Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

- 11 Als de accountant na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking in de reikwijdte van de controle heeft opgelegd die volgens de accountant waarschijnlijk zal leiden tot 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 in paragraaf 11 van deze Standaard genoemde beperking weigert op te heffen, dient de accountant deze aangelegenheid mee te delen aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit², en dient hij na te gaan 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 hij de implicaties hiervan als volgt te bepalen:
 - a indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
 - b indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:
 - i de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is; of (Zie Par. A13)
 - ii indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van de controleverklaring niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren. (Zie Par. A14)
- 14 Indien de accountant de controleopdracht teruggeeft zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient hij, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden met betrekking tot tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen die tot een aanpassing van het oordeel zouden hebben geleid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A15)

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding

- 15 Als 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 een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring³ in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A16)

² Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

³ Standaard 805, *Bijzondere overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*, behandelt omstandigheden waarin de accountant de opdracht krijgt een afzonderlijk oordeel over een of meer elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Oordeel van de accountant

- 16 Als de accountant het controleoordeel aanpast, dient hij voor de oordeelsectie de titel: *Ons oordeel met beperking, Ons afkeurend oordeel of Onze oordeelonthouding*, naargelang passend, te hanteren. (Zie Par. A17, A18 en A19)

Oordeel met beperking

- 17 Als de accountant vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van ons oordeel met beperking*:

- a als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
- b als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als de aanpassing het gevolg is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de overeenkomstige formulering 'uitgezonderd de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) ...' te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie Par. A20)

Afkeurend oordeel

- 18 Als de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van ons afkeurend oordeel*:
- a als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - b als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

Oordeelonthouding

- 19 Als de accountant een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij:
- a te vermelden dat hij geen oordeel over de bijgevoegde financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
 - b te vermelden dat hij, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van onze oordeelonthouding*, niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
 - c de zin vereist in paragraaf 24(b) van Standaard 700, die aangeeft dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn, aan te passen om te vermelden dat hij de opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te controleren.

Basis voor het oordeel

- 20 Wanneer de accountant het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van Standaard 700 vereist zijn, tevens (Zie Par. A21):
- a de titel *Basis voor ons oordeel* vereist in paragraaf 28 van Standaard 700 aan te passen in Basis voor ons oordeel met beperking, *Basis voor ons afkeurend oordeel* of *Basis voor onze oordeelonthouding* naar gelang passend; en
 - b binnen deze sectie een beschrijving te geven van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing.
- 21 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de accountant in de sectie *Basis voor ons oordeel* een beschrijving en kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op te nemen, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de accountant dit in deze sectie te vermelden. (Zie Par. A22)
- 22 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met kwalitatieve toelichtingen, dient de accountant in de sectie *Basis voor ons oordeel* een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.
- 23 Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de accountant:
- a de niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
 - b in de sectie *Basis voor ons oordeel* de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
 - c tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen. (Zie Par. A23)
- 24 Indien de aanpassing het resultaat is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de redenen voor deze onmogelijkheid in de sectie *Ons oordeel* op te nemen.
- 25 Als de accountant een oordeel met beperking of afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de accountant de vermelding dat de controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te vormen voor zijn oordeel zoals vereist in paragraaf 28(d) van Standaard 700 aan te passen en, al naar gelang passend, te wijzigen in '... oordeel met beperking' of '... afkeurend oordeel'.
- 26 Als de accountant een oordeelonthouding formuleert, dient de controleverklaring niet de elementen die vereist zijn in paragrafen 28(b) en 28(d) van Standaard 700 te bevatten. Die elementen zijn:
- a een verwijzing naar de sectie van de controleverklaring waar de verantwoordelijkheden van de accountant zijn beschreven; en
 - b een vermelding dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant.
- 27 Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor ons oordeel* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie Par. A24)

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle van de financiële overzichten als hij een oordeelonthouding formuleert

- 28 Als de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid zoals vereist in paragrafen 39-41 van Standaard 700 aan te passen zodat deze alleen het volgende bevat: (Zie Par. A25)

- a een vermelding dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de Standaarden en om een controleverklaring te verstrekken;
- b een vermelding dat echter vanwege de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van onze oordeelonthouding* de accountant niet in staat was om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
- c de vermelding van de onafhankelijkheid van de accountant en andere ethische verantwoordelijkheden zoals vereist op grond van paragraaf 28(c) van Standaard 700.

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert

- 29 Tenzij vereist door wet- of regelgeving, dient de controleverklaring van de accountant geen sectie Kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard 701⁴ te bevatten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert of een sectie *Andere Informatie* in overeenstemming met Standaard 720.⁵ (Zie Par. A26)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 30 Als de accountant verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient hij de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Soorten aangepaste oordelen

(Zie Par. 2)

- A1 De onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de accountant toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, alsmede de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten een diepgaande invloed hebben, van invloed zijn op het soort oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt	De oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten	
	Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed	Van materieel belang en met diepgaande invloed
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

4 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 11, 12 en 13.

5 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie*, paragraaf A54.

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is

Aard van afwijkingen van materieel belang

(Zie Par. 6(a))

- A2 Standaard 700 vereist van de accountant dat hij, teneinde een oordeel over de financiële overzichten te vormen, concludeert of al dan niet een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.⁶ Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie door de accountant van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 450.⁷
- A3 Standaard 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het gerapporteerde bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting van een element in een financieel overzicht en het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijgevolg kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan met betrekking tot:
- a de geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - b de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; of
 - c de geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

- A4 Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bijvoorbeeld ontstaan als:
- a de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
 - b de financiële overzichten een grondslag inzake financiële verslaggeving die betrekking heeft op een significant element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kas-stroomoverzicht, niet juist beschrijven; of
 - c de financiële overzichten, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven of toelichten dat zij een getrouwe weergave vormen.
- A5 Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor de administratieve verwerking en toelichting van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. Als de entiteit haar selectie van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd, kan in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang ontstaan als de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

- A6 Met betrekking tot de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:
- a als het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent heeft toegepast in opeenvolgende verslagperiodes of op soortgelijke transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of

⁶ Standaard 700, paragraaf 11.

⁷ Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

- b als gevolg van de methode voor de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten

A7 Met betrekking tot de geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:

- a de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
- b de toelichtingen in de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden gepresenteerd; of
- c de financiële overzichten niet de nodige additionele toelichtingen verschaffen om een getrouwe weergave te vormen die verder gaat dan de toelichtingen die specifiek vereist zijn op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Paragraaf A13a van Standaard 450 geeft verdere voorbeelden van afwijkingen van materieel belang in kwalitatieve toelichtingen die kunnen ontstaan.

Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen
(Zie Par. 6(b))

A8 De onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen ook een beperking in de reikwijdte van de controle wordt genoemd) kan voortkomen uit:

- a omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
- b omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant; of
- c beperkingen die door het management zijn opgelegd.

A9 De onmogelijkheid om specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle als de accountant door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Indien dat niet mogelijk is, zijn de vereisten van paragraaf 7(b), 9 en 10 van toepassing. Door het management opgelegde beperkingen kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor het inschatten door de accountant van frauderisico's en voor het overwegen van de continuering van de controleopdracht.

A10 Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
- de administratieve vastleggingen van een groepsonderdeel waarbij verdere controlewerkzaamheden noodzakelijk worden geacht ten behoeve van de groepscontrole voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

A11 Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de entiteit verplicht is de equity-methode te gebruiken voor een geassocieerde entiteit, en de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie van die geassocieerde entiteit te verkrijgen om te evalueren of de equity-methode op passende wijze is toegepast;
- de timing van de aanstelling van de accountant hem verhindert om de voorraadopname bij te wonen;
- de accountant vaststelt dat de uitvoering van alleen gegevensgerichte controles niet volstaat, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

A12 Voorbeelden van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle zijn situaties waarin:

- het management de accountant belet om de voorraadopname bij te wonen;
- het management de accountant belet om externe bevestiging van specifieke rekeningsaldi te verzoeken.

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant

Gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard
(Zie Par. 13(b)-(i) en 14)

A13 De praktische uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van het stadium van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Als de accountant de controle grotendeels heeft voltooid, kan hij besluiten om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de sectie *Onderbouwing van de oordeelonthouding* alvorens de opdracht terug te geven.

A14 In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven als de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht is de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een accountant die is aangesteld om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangesteld om financiële overzichten te controleren die op een specifieke periode betrekking hebben of waar de accountant voor een specifieke periode is aangesteld en het verboden is de controleopdracht terug te geven vóór de controle van die financiële overzichten is voltooid, respectievelijk vóór het einde van die verslagperiode. De accountant kan het ook noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.⁸

A15 Als de accountant tot de conclusie komt dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan hij op grond van beroepsvereisten of wet- of regelgeving verplicht zijn om aangelegenheden die betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht mee te delen aan regelgevers of toezichthouders of aan de eigenaren van de entiteit.

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding
(Zie Par. 15)

A16 Hierna volgen voorbeelden van rapporteringsomstandigheden die niet in tegenspraak zouden zijn met een afkeurend oordeel of oordeelonthouding van de accountant:

- het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten overeenkomstig een ander stelsel inzake financiële verslaggeving⁹ ;
- het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, indien relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (Zie Standaard 510¹⁰). In dit geval heeft de accountant geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

8 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf A10.

9 Zie paragraaf A31 van Standaard 700 voor een beschrijving van deze omstandigheid.

10 Standaard 510, *Initiële controleopdrachten - Beginsaldi*, paragraaf 10.

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Voorbeelden van controleverklaringen

(Zie Par. 16)

- A17 De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met respectievelijk een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel vanwege het feit dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
- A18 Voorbeeld 3 in de bijlage bevat een controleverklaring met een oordeel met beperking vanwege het feit dat de accountant niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over een enkel element van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 5 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over meerdere elementen van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke gevolgen van deze onmogelijkheid voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed. De bijlagen bij andere Standaarden die rapportagevereisten bevatten inclusief Standaard 570¹¹, bevatten ook voorbeelden van controleverklaringen met aangepaste oordelen.

Oordeel van de accountant

(Zie Par. 16)

- A19 Het aanpassen van deze titel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de accountant aangepast is en geeft het soort aanpassing aan.

Oordeel met beperking

(Zie Par. 17)

- A20 Als de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, zou het niet passend zijn om in de sectie *Ons oordeel* formuleringen te gebruiken zoals 'met de voorgaande uitleg' of 'behoudens', aangezien deze niet duidelijk of krachtig genoeg zijn.

Basis voor ons oordeel

(Zie Par. 20, 21, 23 en 27)

- A21 Consistentie in de controleverklaring bevordert het begrip van gebruikers en het identificeren van ongewone omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel en in de beschrijving van de redenen voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als inhoud van de controleverklaring gewenst.
- A22 Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de accountant kan beschrijven in de sectie *Basis voor ons oordeel* in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de winstbelasting, de winst vóór belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden opgenomen.
- A23 Het toelichten van de weggelaten informatie in de sectie *Basis voor ons oordeel* is niet praktisch uitvoerbaar indien:
- a de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de accountant; of
 - b op grond van de oordeelsvorming van de accountant de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de controleverklaring.
- A24 Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de sectie *Basis voor ons oordeel* is beschreven, is geen rechtvaardiging voor het weglaten

11 Standaard 570 Standaard 570, *Continuïteit*.

van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van financiële overzichten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert

(Zie Par. 28)

A25 Als de accountant een oordeelonthouding formuleert bij de financiële overzichten, kunnen de volgende vermeldingen beter gepositioneerd worden in de sectie Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten van de controleverklaring, zoals geïllustreerd in voorbeelden 4-5 in de bijlage bij deze Standaard:

- de vermelding vereist in paragraaf 28(a) van Standaard 700 om aan te geven dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de Standaarden; en
- de vermelding vereist in paragraaf 28(c) van Standaard 700 over onafhankelijkheid en andere ethische verantwoordelijkheden.

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert

(Zie Par. 29)

A26 Het verschaffen van de redenen voor de onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie in de sectie Basis voor onze oordeelonthouding in de controleverklaring verschaft nuttige informatie voor gebruikers bij het begrijpen waarom de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten heeft geformuleerd en kan hun verder behoeden voor ongepast vertrouwen hierop. Echter communicatie van andere kernpunten van de controle dan degene(n) die aanleiding geeft (geven) voor de oordeelonthouding, kan suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn in relatie tot die aangelegenheden dan gepast zou zijn in de omstandigheden, en zou inconsistent zijn met de oordeelonthouding bij de financiële overzichten als geheel. Tevens zou het niet gepast zijn om een sectie *Andere Informatie* op te nemen in overeenstemming met Standaard 720 die de overweging van de accountant van de consistentie van de andere informatie met de financiële overzichten behandelt. Derhalve verbiedt paragraaf 29 van deze Standaard een sectie *Kernpunten van de controle* of een sectie *Andere Informatie* op te nemen in de controleverklaring als de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij wet- of regelgeving van de accountant vereist om kernpunten van de controle te communiceren of om te rapporteren over andere informatie¹².

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 30)

A27 Het bespreken met de met governance belaste personen van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de accountant en van de formulering van de aanpassing:

- a maakt het voor de accountant mogelijk om de met governance belaste personen in te lichten over de voorgenomen aanpassing(en) en de redenen voor (of omstandigheden van) de aanpassing(en);

12 Volgens Artikel 2: 393 lid 5 BW dient de controleverklaring tenminste een vermelding te omvatten van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, of de overige vereiste gegevens zijn toegevoegd, een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.

- b maakt het voor de accountant mogelijk om te trachten overeenstemming te bereiken met de met governance belaste personen over de feiten van de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en), of om aangelegenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat te bevestigen; en
- c geeft de met governance belaste personen de gelegenheid, in voorkomend geval, om aan de accountant verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en).

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast

(Zie Par. A17, A18 en A25)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

706 Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding	1-5
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>Ingangsdatum</i>	5
Doelstelling	6
Definities	7
Vereisten	8-12
<i>Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring</i>	8-9
<i>Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring</i>	10-11
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	12
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A18
<i>De relatie tussen paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en kernpunten van de controle in de controleverklaring</i>	A1-A3
<i>Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden noodzakelijk kan zijn</i>	A4-A6
<i>Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden</i>	A7-A8
<i>Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring</i>	A9-A15
<i>De plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring</i>	A16-A17
<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>	A18

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden bevatten

Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

Bijlage 3: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de opname van aanvullende informatie in de controleverklaring als de accountant het nodig acht om:
 - a de aandacht van de gebruikers te vestigen op een of meer in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die dermate belangrijk zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
 - b de aandacht van gebruikers te vestigen op een of meer andere aangelegenheden dan die welke in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.
- 2 Standaard 701¹ stelt vereisten vast en verschaft leidraden in het geval de accountant kernpunten van de controle bepaalt en deze communiceert in de controleverklaring. Als de accountant een sectie Kernpunten van de controle opneemt in de controleverklaring, behandelt deze Standaard de relatie tussen de kernpunten van de controle en de additionele informatie in de controleverklaring overeenkomstig deze Standaard. (Zie Par. A1, A2 en A3)
- 3 Standaard 570² en Standaard 720³ stellen vereisten vast en verschaffen leidraden over communicatie in de controleverklaring met betrekking tot continuïteit en andere informatie respectievelijk.
- 4 In de bijlagen 1 en 2 worden Standaarden genoemd die specifieke vereisten voor de accountant bevatten om paragrafen ter benadrukking van bepaalde 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 van dergelijke paragrafen van toepassing. (Zie Par. A4)

Ingangsdatum

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

Doelstelling

- 6 Gezien het gevormde oordeel, bestaat de doelstelling van de accountant, eruit, indien hij dit op grond van zijn oordeelsvorming nodig acht, door middel van duidelijke aanvullende informatie in de controleverklaring de aandacht van gebruikers te vestigen op:
 - a een aangelegenheid die, hoewel ze op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
 - b naargelang passend, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Definities

- 7 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

1 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

2 Standaard 570, *Continuïteit.*

3 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie.*

- a *paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
- b *paragraaf inzake overige aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming 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 bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring

- 8 Als de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die op grond van de oordeelsvorming van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dient de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen mits (Zie Par. A5 en A6):
 - a als gevolg van de aangelegenheid van de accountant niet vereist is om het oordeel aan te passen overeenkomstig Standaard 705⁴; en
 - b als Standaard 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie Par. A1, A2 en A3)
- 9 Als de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt, dient hij:
 - a de paragraaf binnen een aparte sectie van de controleverklaring op te nemen met een geschikte titel die de term *Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid* bevat, waarbij 'een bepaalde gelegenheid' vervangen mag worden door een specifieke verwijzing naar deze aangelegenheid;
 - b in de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de financiële overzichten relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven. De paragraaf zal alleen verwijzen naar informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten; en
 - c aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A7, A8, A16 en A17)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

- 10 Indien de accountant het nodig acht een andere aangelegenheid mee te delen dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die op grond van zijn oordeelsvorming relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring, dient hij een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, mits:
 - a dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is; en
 - b als Standaard 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13 en A14)

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

- 11 Wanneer de accountant een paragraaf *Overige aangelegenheid* opneemt in de controleverklaring, zal de accountant de paragraaf opnemen in een aparte sectie met de titel *Overige aangelegenheid* of een andere geschikte titel. (Zie Par. A15, A16 en A17)

Communicatie met de met governance belaste personen

- 12 Indien de accountant verwacht dat hij in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen, dient hij deze verwachting en de formulering van deze paragraaf aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A18)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De relatie tussen paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en kernpunten van de controle in de controleverklaring

(Zie Par. 2 en 8(b))

- A1 Kernpunten van de controle zijn in Standaard 701 gedefinieerd als die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn besproken met de met governance belaste personen, en omvatten significante bevindingen uit de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode⁵. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren en kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. Als Standaard 701 van toepassing is, is het gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden geen vervanging voor de beschrijving van individuele kernpunten van de controle.
- A2 Aangelegenheden die als kernpunten worden bepaald overeenkomstig Standaard 701 kunnen, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, ook fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen kan de accountant, bij het communiceren van een aangelegenheid als een kernpunt van de controle overeenkomstig Standaard 701, dit benadrukken of de verdere aandacht vestigen op het relatieve belang hiervan. De accountant kan dit doen door de aangelegenheid meer prominent te presenteren dan andere aangelegenheden in de sectie *Kernpunten van de controle* (bijv. als eerste aangelegenheid) of door additionele informatie in de beschrijving van het kernpunt van de controle op te nemen om het belang van de aangelegenheid aan te geven voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten.
- A3 Er kan een aangelegenheid zijn die niet bepaald wordt als een kernpunt van de controle overeenkomstig Standaard 701 (bijv. omdat deze geen significante aandacht van de accountant vereiste), maar welke, op grond van zijn oordeelsvorming, fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten (bijv. een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode). Als de accountant het noodzakelijk acht om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een dergelijke aangelegenheid, wordt de aangelegenheid opgenomen in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden noodzakelijk kan zijn

(Zie Par. 4 en 8)

⁵ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16.

- A4 Bijlage 1 identificeert Standaarden die specifieke vereisten bevatten voor de accountant om, in bepaalde omstandigheden, paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring. Deze omstandigheden omvatten:
- als een stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn, maar dit stelsel bij wet- of regelgeving is voorgeschreven;
 - de gebruikers erop attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden;
 - wanneer feiten bekend worden aan de accountant na de datum van de controleverklaring en de accountant een nieuwe of gewijzigde controleverklaring verstrekt (dat wil zeggen gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode).⁶
- A5 Voorbeelden van omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk kan achten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, zijn:
- een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een uitzonderlijke rechtszaak of een toezichtsmaatregel;
 - een significante gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode die zich voordoet tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring;⁷
 - eerdere toepassing (indien toegestaan) van een nieuwe financiële verslaggevingstandaard met een invloed van materieel belang op de financiële overzichten;
 - een grote ramp die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.
- A6 Echter, en overvloedig gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan de effectiviteit van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden verminderen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

(Zie Par. 9)

- A7 Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden heeft geen invloed op het oordeel van de accountant. Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is geen substituuut voor:
- a een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 705, indien dit op grond van de omstandigheden van een specifieke controleopdracht vereist is; of
 - b toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins nodig zijn om een getrouwe weergave te vormen; of
 - c het rapporteren overeenkomstig Standaard 570⁸ als er een materiële onzekerheid bestaat die gerelateerd is aan gebeurtenissen of omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- A8 Paragrafen A16 en A17 geven verdere leidraden voor de plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in bepaalde omstandigheden.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

(Zie Par. 10 en 11)

⁶ Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 12(b) en 16.

⁷ Standaard 560, paragraaf 6.

⁸ Standaard 570, paragraaf 22 en 23.

Omstandigheden waarin een paragraaf inzake overige aangelegenheden nodig kan zijn

Relevant voor het begrip van gebruikers van de controle

- A9 Standaard 260 vereist van de accountant het communiceren met de met governance belaste personen over de geplande reikwijdte en timing van de controle, hetgeen de communicatie over de significante risico's die zijn geïdentificeerd door de accountant omvat.⁹ Alhoewel aangelegenheden met betrekking tot significante risico's kunnen worden bepaald als kernpunten van de controle, is het onwaarschijnlijk dat andere aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte kernpunten van de controle zijn vanwege de wijze waarop kernpunten van de controle zijn gedefinieerd in Standaard 701¹⁰. Wet- of regelgeving kunnen echter van de accountant vereisen om te communiceren over aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte in de controleverklaring, of de accountant kan het noodzakelijk achten om over dergelijke aangelegenheden te communiceren in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.
- A10 In de zeldzame situatie dat de accountant niet in staat is een opdracht terug te geven, ook al is het mogelijke effect van de onmogelijkheid 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 invloed¹¹, kan de accountant het nodig achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen teneinde uit te leggen waarom het voor hem niet mogelijk is de opdracht terug te geven.

Relevant voor het begrip van gebruikers van de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring

- A11 Wetgeving, regelgeving of de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kan van de accountant vereisen of kan hem toestaan om dieper in te gaan op aangelegenheden die meer uitleg geven over de verantwoordelijkheden van de accountant bij de controle van de financiële overzichten of over de daarbij horende controleverklaring. Wanneer de sectie *Overige aangelegenheid* meer dan een aangelegenheid omvat die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van de gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring, kan het behulpzaam zijn om verschillende subtitels te gebruiken voor elke aangelegenheid.
- A12 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden behandelt geen omstandigheden waarin de accountant andere rapporteringsverantwoordelijkheden heeft naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de Standaarden (zie de sectie *Overige rapporteringsverantwoordelijkheden* in Standaard 700¹²), noch 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.

Het rapporteren over meer dan een set van financiële overzichten

- A13 Een entiteit kan één set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden (bijv. het nationale stelsel) en een andere set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden (bijv. de International Financial Reporting Standards), en de accountant de opdracht geven om over beide sets financiële overzichten te rapporteren. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de stelsels in de respectieve omstandigheden aanvaardbaar zijn, kan hij in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen waarin hij verwijst naar het feit dat dezelfde entiteit een andere set financiële overzichten

⁹ Standaard 260, paragraaf 15.

¹⁰ In Nederland worden conform paragraaf 37A en 38A materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in aparte paragrafen in de controleverklaring van oob's toegelicht.

¹¹ Zie paragraaf 13(b)(ii) van Standaard 705 voor een bespreking van deze omstandigheid.

¹² Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43 en 44.

ten heeft opgesteld in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden en dat hij een verklaring over die financiële overzichten heeft uitgebracht.

Beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring

- A14 Financiële overzichten die voor een specifiek doel zijn opgesteld, kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden omdat de beoogde gebruikers hebben bepaald dat dergelijke financiële overzichten voor algemene doeleinden in hun behoefte aan financiële informatie voorzien. Aangezien de controleverklaring voor specifieke gebruikers bedoeld is, kan de accountant het in de gegeven omstandigheden nodig achten een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin hij aangeeft dat de controleverklaring alleen voor de beoogde gebruikers bedoeld is en niet mag worden verspreid onder of gebruikt door andere partijen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden

- A15 De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat van een dergelijke overige aangelegenheid niet is vereist in de financiële overzichten te worden gepresenteerd en toegelicht. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie die wetgeving, regelgeving of andere professionele standaarden, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op de geheimhouding van informatie, de accountant verbiedt te verstrekken. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie die is vereist te worden verstrekt door het management.

De plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

(Zie Par. 9 en 11)

- A16 De plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring is afhankelijk van de aard van de te communiceren informatie en de oordeelsvorming van de accountant inzake het relatieve belang van dergelijke informatie voor beoogde gebruikers vergeleken met andere elementen waarvan het vereist is dat ze worden gerapporteerd overeenkomstig Standaard 700. Bijvoorbeeld:

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

- Als de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden betrekking heeft op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief omstandigheden waar de accountant bepaalt dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving anders niet aanvaardbaar zou zijn¹³, kan de accountant het noodzakelijk achten om de paragraaf onmiddellijk na de sectie *Basis voor ons oordeel* te plaatsen om geschikte context voor het oordeel van de accountant te verschaffen.
- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring, kan een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden direct voor of na de sectie *Kernpunten van de controle* worden gepresenteerd, gebaseerd op de oordeelsvorming van de accountant inzake het relatieve belang van de informatie die is opgenomen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden. De accountant kan ook verdere context aan de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* toevoegen zoals *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* om de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle*.

¹³ Bijvoorbeeld, zoals vereist door Standaard 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 19 en Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 14.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring en een paragraaf inzake overige aangelegenheden ook noodzakelijk wordt geacht, kan de accountant verdere context aan de titel *Overige aangelegenheden* toevoegen om de paragraaf inzake overige aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle*.
- Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die betrekking heeft op andere rapporteringsverantwoordelijkheden die in de controleverklaring worden behandeld, mag de paragraaf worden opgenomen in de sectie *Verklaring over overige vereisten op grond van wet- en regelgeving*.
- Indien relevant voor alle verantwoordelijkheden van de accountant of voor het begrip van gebruikers van de controleverklaring, mag de paragraaf inzake overige aangelegenheden worden opgenomen als een aparte sectie na de *verklaring betreffende de financiële overzichten* en de *Verklaring betreffende overige op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten*.

A17 Bijlage 3 is een voorbeeld van de interactie tussen de sectie *Kernpunten van de controle*, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden en een paragraaf inzake overige aangelegenheden als deze allemaal worden gepresenteerd in de controleverklaring. Het voorbeeld van een verklaring in bijlage 4 omvat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in een controleverklaring voor een niet-ooib die een oordeel met beperking bevat en waarvoor kernpunten van de controle niet zijn gecommuniceerd.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 12)

A18 De communicatie zoals vereist in paragraaf 12 maakt het mogelijk de met governance belaste personen in kennis te stellen van de aard van eventuele specifieke aangelegenheden die de accountant in de controleverklaring wil benadrukken en biedt hen de gelegenheid om, indien nodig, verdere verduidelijking te krijgen van de accountant. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden met betrekking tot een bepaalde aangelegenheid in de controleverklaring bij elke latere opdracht opnieuw wordt opgenomen, kan de accountant bepalen dat het niet nodig is de informatie bij elke opdracht te herhalen, tenzij anderszins vereist is door wet- of regelgeving om dit te doen.

***Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking
van aangelegenheden bevatten***

(Zie Par. 4 en A4)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:

- Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 19(b);
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 12(b) en 16;
- Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 14.

Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

(Zie Par. 4)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:

- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 12(b);
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 13, 14, 16, 17 en 19.

***Bijlage 3: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter
benadrukking van bepaalde aangelegenheden***

(Zie Par. A17)

*Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden
wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.*

710 Ter vergelijking opgenomen informatie - vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>De aard van ter vergelijking opgenomen informatie</i>	2-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-19
<i>Controlewerkzaamheden</i>	7-9
<i>Rapportering over de controle</i>	10-19
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A13
<i>Controlewerkzaamheden</i>	A1
<i>Rapportering over de controle</i>	A2-A13

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie bij een controle van financiële overzichten. Als de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd of niet waren gecontroleerd, zijn de in Standaard 510¹ vermelde vereisten en leidraden met betrekking tot beginsaldi eveneens van toepassing.

De aard van ter vergelijking opgenomen informatie

- 2 De aard van de ter vergelijking opgenomen informatie die wordt gepresenteerd in de financiële overzichten van een entiteit hangt af van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Er zijn twee verschillende brede benaderingen van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke ter vergelijking opgenomen informatie: vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten. De toe te passen benadering wordt vaak gespecificeerd door wet- of regelgeving, maar kan ook in de opdrachtvoorwaarden worden gespecificeerd.²
- 3 De essentiële verschillen in rapportering over de controle tussen de benaderingen zijn:
 - a voor vergelijkende cijfers heeft het oordeel van de accountant over de financiële overzichten alleen betrekking op de lopende verslagperiode; terwijl
 - b voor vergelijkende financiële overzichten het oordeel van de accountant betrekking heeft op elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn gepresenteerd.

Deze Standaard behandelt de vereisten voor de rapportering door de accountant voor elke benadering afzonderlijk.

Ingangsdatum

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

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 gepresenteerd in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen vereisten voor ter vergelijking opgenomen informatie; en
 - b te rapporteren overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.

Definities

- 6 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

1 Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*.

2 In Nederland wordt het systeem van 'vergelijkende cijfers' gevolgd.

- a *ter vergelijking opgenomen informatie* – De in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen met betrekking tot een of meer voorgaande verslagperiodes in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- b *vergelijkende cijfers* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en andere toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen als een integrerend deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode ('cijfers voor de lopende verslagperiode' genoemd). De mate van detaillering in de overeenkomstige bedragen en toelichtingen wordt hoofdzakelijk bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers voor de lopende verslagperiode.
- c *vergelijkende financiële overzichten* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en overige toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode maar waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten opgenomen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.

Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar 'voorgaande verslagperiode' worden gelezen als 'voorgaande verslagperiodes' als de ter vergelijking opgenomen informatie bedragen en toelichtingen voor meer dan een periode bevat.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

- 7 De accountant dient te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient de accountant te evalueren of:
 - a de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en
 - b de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.
- 8 Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie, dient hij aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde te bepalen of er een afwijking van materieel belang bestaat. Als de accountant de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode had gecontroleerd, dient hij ook de relevante vereisten van Standaard 560³ na te leven. 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 schriftelijke bevestigingen te vragen voor alle periodes waarnaar hij in zijn oordeel verwijst. De accountant dient ook een specifieke schriftelijke bevestiging te verkrijgen met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in

3 Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14-17.

4 Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 14.

de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt. (Zie Par. A1)

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

- 10 Wanneer vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers te verwijzen, behalve in de omstandigheden die in de paragrafen 11, 12, en 14 zijn beschreven. (Zie Par. A2)
- 11 Als de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring dient de accountant:
 - a in de beschrijving van de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing te verwijzen naar zowel de cijfers voor de lopende verslagperiode als de vergelijkende cijfers indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de cijfers voor de lopende verslagperiode van materieel belang zijn; of
 - b in andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel is aangepast vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de cijfers voor de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Zie Par. A3, A4 en A5)
- 12 Als de accountant controle-informatie verkrijgt dat er in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder een goedkeurend oordeel is uitgebracht, en de vergelijkende cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, aangepast met betrekking tot de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Zie Par. 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 zijn gecontroleerd en de accountant verwijst naar de controleverklaring van de voorgaande accountant over de vergelijkende cijfers, en de wet- of regelgeving dit niet verbiedt, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden:
 - a dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door de voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
 - b het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
 - c de datum van die verklaring. (Zie Par. A7)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

- 14 Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de begin-

saldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.⁵ (Zie Par. A8)

Vergelijkende financiële overzichten

- 15 Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel te verwijzen naar elke verslagperiode waarover financiële overzichten zijn gepresenteerd en waarvoor een controleoordeel tot uitdrukking is gebracht. (Zie Par. A9 en A10)
- 16 Wanneer de accountant rapporteert over financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, indien het oordeel van de accountant over die financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode afwijkt van het oordeel dat de accountant eerder tot uitdrukking bracht, de essentiële redenen voor het afwijkende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig Standaard 706⁶. (Zie Par. A11)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

- 17 Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, 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:
 - a dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
 - b het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
 - c de datum van die verklaring,tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.
- 18 Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een afwijking van materieel belang die invloed heeft op de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarover de voorgaande accountant eerder een goedkeurende verklaring heeft uitgebracht, dient de accountant de afwijking mee te delen aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn,⁷ de met governance belaste personen, en dient hij te verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode worden gewijzigd en de voorgaande accountant ermee instemt om een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode uit te brengen, dient de accountant alleen over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Zie Par. A12)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

- 19 Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn 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 het 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 beïnvloeden.⁸ (Zie Par. A13)

⁵ Standaard 510, paragraaf 6.

⁶ Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 8.

⁷ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

⁸ Standaard 510, paragraaf 6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 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 zijn eerdere schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de voorgaande verslagperiode nog steeds passend zijn. In het geval van vergelijkende cijfers wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alleen de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op deze financiële overzichten, die de vergelijkende cijfers bevatten. De accountant verzoekt echter om een specifieke schriftelijke bevestiging met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt.

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

Geen verwijzing in het oordeel van de accountant

(Zie Par. 10)

- A2 De accountant verwijst in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers, omdat zijn oordeel betrekking heeft op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode als geheel, met inbegrip van de vergelijkende cijfers.

Aanpassing in de controleverklaring, welke niet is opgelost, over de voorgaande verslagperiode

(Zie Par. 11)

- A3 Wanneer de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel, is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, hoeft de accountant in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet naar de eerdere aanpassing te verwijzen.
- A4 Wanneer het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de accountant over de voorgaande verslagperiode werd aangepast, is het mogelijk dat de niet-opgeloste aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet relevant is voor de cijfers voor de lopende verslagperiode. Een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel (naargelang toepasselijk) kan toch vereist zijn voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de huidige en vergelijkende cijfers.
- A5 Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende de voorgaande periode wanneer daar sprake was van een aangepast oordeel en de aangelegenheid niet is opgelost, wordt verwezen naar HRA deel 3.

Afwijkingen in financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

(Zie Par. 12)

- A6 Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen, niet zijn gewijzigd en de controleverklaring niet opnieuw is uitgebracht maar de vergelijkende cijfers naar behoren zijn aangepast of passende toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden worden opgenomen waarin de omstandigheden worden beschreven en waarin, indien relevant, wordt verwezen naar toelichtingen die de in de financiële overzichten te vinden aangelegenheid volledig beschrijven. (Zie Standaard 706)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

(Zie Par. 13)

A7 -

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

(Zie Par. 14)

- A8 Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen inzake de beginsaldi, wordt op grond van Standaard 705⁹ van de accountant vereist om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren overeenkomstig Standaard 705, naar gelang passend. Als de accountant op significante problemen is gestuit bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan de accountant bepalen dat dit een kernpunt van de controle is overeenkomstig Standaard 701.¹⁰

Vergelijkende financiële overzichten

Verwijzing in het oordeel van de accountant

(Zie Par. 15)

- A9 Omdat de controleverklaring over vergelijkende financiële overzichten betrekking heeft op de financiële overzichten van elke gepresenteerde verslagperiode, kan de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, een oordeelonthouding formuleren dan wel een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen met betrekking tot een of meer verslagperiodes, en tegelijk een ander oordeel tot uitdrukking brengen over de financiële overzichten over de andere verslagperiode.
- A10 Voorbeeld 4 van de bijlage bevat een voorbeeld ter illustratie van de controleverklaring als van de accountant wordt vereist dat hij rapporteert over de financiële overzichten over zowel de lopende als voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van het lopende jaar en de voorgaande verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid, die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost.

Oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dat verschilt van het eerdere oordeel

(Zie Par. 16)

⁹ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

¹⁰ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

A11 Als 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 tijdens 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 bedoeld zijn om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op de eerder uitgebrachte controleverklaring over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode.

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

(Zie Par. 18)

A12 Het is mogelijk dat de voorgaande accountant niet in staat of niet bereid is om de controleverklaring bij de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw uit te brengen. In een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden vermeld dat de voorgaande accountant heeft gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode voordat deze werden gecorrigeerd. Bovendien kan, als de accountant een controleopdracht heeft gekregen en voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om overtuigd te zijn van de geschiktheid van de wijziging, 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 zijn aangebracht om de financiële overzichten over 20X1 te herzien. Naar ons oordeel zijn deze aanpassingen passend en zijn ze naar behoren toegepast. Wij hebben geen opdracht gekregen om de financiële overzichten van de vennootschap over 20X1 te controleren, te beoordelen of er andere werkzaamheden op uit te voeren 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.

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode

(Zie Par. 19)

A13 Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen inzake de beginsaldi, wordt op grond van Standaard 705 van de accountant vereist om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren overeenkomstig Standaard 705, naar gelang passend. Als de accountant op significante problemen is gestuit bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan de accountant bepalen dat dit een kernpunt van de controle is overeenkomstig Standaard 701.

720 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-9
<i>Ingangsdatum</i>	10
Doelstellingen	11
Definities	12
Vereisten	13-25
<i>Verkrijgen van de andere informatie</i>	13
<i>Lezen en overwegen van de andere informatie</i>	14-15
<i>Reageren wanneer een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of de andere informatie afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten</i>	16
<i>Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat</i>	17-19
<i>Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd</i>	20
<i>Rapportage</i>	21-24
<i>Documentatie</i>	25
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A59
<i>Definities</i>	A1-A10
<i>Verkrijgen van de andere informatie</i>	A11-A22
<i>Lezen en overwegen van de andere informatie</i>	A23-A38
<i>Reageren wanneer er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten</i>	A39-A43
<i>Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat</i>	A44-A50
<i>Reageren wanneer er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd</i>	A51
<i>Rapportage</i>	A52-A59

Bijlage 1: Voorbeelden van bedragen of andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen met betrekking tot andere informatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie, hetzij financiële informatie hetzij niet-financiële informatie (anders dan financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring), opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag van een entiteit kan één enkel document of een combinatie van documenten zijn die hetzelfde doel dienen.
- 2 Deze Standaard is geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een onafhankelijke accountant. De doelstellingen van de accountant in deze Standaard moeten daarom begrepen worden in de context van de algehele doelstellingen van de accountant zoals weergegeven in paragraaf 11 van Standaard 200¹. De vereisten zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de doelstellingen die gespecificeerd zijn in de Standaarden en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten omvat niet de andere informatie, noch vereist deze Standaard van de accountant controle-informatie te verkrijgen die verder gaat dan vereist om een oordeel over de financiële overzichten te vormen.
- 3 Deze Standaard vereist van de accountant om de andere informatie te lezen en te overwegen omdat andere informatie die materieel inconsistent is met de financiële overzichten of met de kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle, erop kan wijzen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of dat de andere informatie een afwijking van materieel belang bevat, welke beide de geloofwaardigheid van de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring kunnen ondermijnen. Dergelijke afwijkingen van materieel belang kunnen ook op onjuiste wijze de economische beslissingen van gebruikers waarvoor de controleverklaring is opgesteld, beïnvloeden.
- 4 Deze Standaard kan de accountant ook helpen om de relevante ethische voorschriften na te leven die van de accountant vereisen te vermijden dat de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.
- 5 Andere informatie kan bedragen of andere elementen omvatten waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten, of om een grotere detaillering te verschaffen over bedragen of andere elementen in de financiële overzichten en andere bedragen of andere elementen waarover de accountant kennis heeft verkregen tijdens de controle. Andere informatie kan ook andere aangelegenheden omvatten.
- 6 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie (anders dan van toepassing zijnde rapporteringsverantwoordelijkheden) zijn van toepassing ongeacht of de andere informatie is verkregen door de accountant voor of na de datum van de controleverklaring.
- 7 Deze Standaard is niet van toepassing op:
 - a voorlopige aankondigingen van financiële informatie: of
 - b documenten inzake aanbiedingen van effecten, inclusief prospectussen.
- 8 De verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard vormen geen assurance-opdracht betreffende andere informatie en leggen de accountant geen verplichting op om assurance te verkrijgen over de andere informatie.
- 9 Wet- of regelgeving kan additionele verplichtingen aan de accountant opleggen met betrekking tot andere informatie die verder gaan dan de reikwijdte van deze Standaard.

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

Ingangsdatum

- 10 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 11 De doelstellingen van de accountant zijn, nadat hij de andere informatie heeft gelezen:
- a om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
 - b om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle;
 - c om op passende wijze te reageren wanneer de accountant constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de accountant zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en
 - d om overeenkomstig deze Standaard te rapporteren.

Definities

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a *jaarverslag* – Een document of combinatie van documenten, meestal opgesteld op jaarbasis door het management of de personen belast met governance in overeenstemming met wet- of regelgeving of gebruik, waarvan het doel is om eigenaren (of vergelijkbare belanghebbenden) van informatie te voorzien over de activiteiten van de entiteit en de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten. Een jaarverslag bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring en bevat gewoonlijk informatie over de ontwikkelingen van de entiteit, haar vooruitzichten en risico's en onzekerheden, een statement door de groep met governance belaste personen van de entiteit en rapporten die governance aangelegenheden bevatten. (Zie Par. A1, A2, A3, A4 en A5)
 - b *afwijking van de andere informatie* – Een afwijking van de andere informatie bestaat wanneer de andere informatie onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhult die nodig is voor een goed begrip van een aangelegenheid die is toegelicht in de andere informatie). (Zie Par. A6 en A7)
 - c *andere informatie* – Financiële of niet-financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. (Zie Par. A8, A9 en A10)

Vereisten

Verkrijgen van de andere informatie

- 13 De accountant dient: (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)
- a vast te stellen, door bespreking met het management, welke documenten het jaarverslag vormen en de geplande wijze en timing van de publicatie van (een) dergelijk(e) document(en) door de entiteit;
 - b passende afspraken te maken met het management om tijdig en, indien mogelijk, vóór de datum van de controleverklaring, de definitieve versie van het(de) document(en) waaruit het jaarverslag bestaat te verkrijgen; en
 - c wanneer sommige of alle documenten bepaald in (a) niet beschikbaar zijn tot na de datum van de controleverklaring, het management te verzoeken om een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat de definitieve versie van het(de) document(en) aan de accountant verschaft zal worden

wanneer dit (deze) beschikbaar is (zijn) en voorafgaand aan de publicatie door de entiteit, zodat de accountant de werkzaamheden die door deze Standaard vereist zijn, kan voltooien. (Zie Par. A22)

Lezen en overwegen van de andere informatie

- 14 De accountant dient de andere informatie te lezen en daarbij dient hij: (Zie Par. A23 en A24)
 - a te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten. Als basis voor deze overweging dient de accountant, om de consistentie daarvan te evalueren, geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie (waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten, of om een grotere detaillering te verschaffen over de bedragen of andere elementen in de financiële overzichten) te vergelijken met dergelijke bedragen of andere elementen in de financiële overzichten; en (Zie Par. A25, A26, A27, A28 en A29)
 - b te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, in de context van de verkregen controle-informatie en de conclusies getrokken in de controle. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35 en A36)
- 15 Tijdens het lezen van de andere informatie in overeenstemming met paragraaf 14, dient de accountant alert te blijven voor aanwijzingen dat de andere informatie die niet is gerelateerd aan de financiële overzichten of aan de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten. (Zie Par. A24, A37 en A38)

Reageren wanneer een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of de andere informatie afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten

- 16 Als de accountant constateert dat er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan (of zich ervan bewust wordt dat de andere informatie afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten), dient de accountant de aangelegenheid te bespreken met het management en, indien noodzakelijk, andere werkzaamheden uit te voeren om te concluderen of: (Zie Par. A39, A40, A41, A42 en A43)
 - a er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat;
 - b er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat;
 - c het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd.

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat

- 17 Als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat, dient de accountant het management te verzoeken om de andere informatie te corrigeren. Indien het management:
 - a instemt om de correctie te maken, dient de accountant vast te stellen dat de correctie gemaakt is; of
 - b weigert om de correctie te maken, dient de accountant de aangelegenheid te communiceren met de personen belast met governance en te verzoeken dat de correctie gemaakt wordt.
- 18 Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie die verkregen is vóór de datum van de controleverklaring en de andere informatie niet gecorrigeerd is na communicatie met de personen belast met governance, dient de accountant passende maatregelen te nemen, inclusief: (Zie Par. A44)

- a de implicaties voor de controleverklaring te overwegen en te communiceren met de personen belast met governance over hoe de accountant plant om de afwijking van materieel belang in de controleverklaring te behandelen (Zie Par. 22(e)(ii)); of (Zie Par. A45)
 - b de opdracht terug te geven wanneer dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A46 en A47)
- 19 Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie die verkregen is na de datum van de controleverklaring, dient de accountant:
- a indien de andere informatie is gecorrigeerd, de werkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn in de omstandigheden; of (Zie Par. A48)
 - b indien de andere informatie niet gecorrigeerd is na communicatie met de personen belast met governance, passende maatregelen te nemen rekening houdend met de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant en te streven naar het op passende wijze onder de aandacht brengen van de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang bij de gebruikers voor wie de controleverklaring is opgesteld. (Zie Par. A49 en A50)

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd

- 20 Indien de accountant, als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragraaf 14 en 15, concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of dat het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd, dient de accountant op passende wijze hierop in te spelen in overeenstemming met de andere Standaarden. (Zie Par. A51)

Rapportage

- 21 De controleverklaring dient een aparte sectie te bevatten met een titel *Andere informatie* of andere geschikte titel wanneer op de datum van de controleverklaring:
- a voor een controle van financiële overzichten van een *oob of andere beursgenoteerde onderneming*², de accountant de andere informatie heeft verkregen of verwacht deze te verkrijgen; of
 - b voor een controle van financiële overzichten van een niet-*oob*³, de accountant bepaalde of alle andere informatie heeft verkregen. (Zie Par. A52)
- 22 Wanneer het verplicht is om in de controleverklaring een sectie *Andere informatie* op te nemen in overeenstemming met paragraaf 21, dient deze sectie te omvatten: (Zie Par. A53)
- a een vermelding dat het management verantwoordelijk is voor de andere informatie;
 - b een identificatie van:
 - i eventuele andere informatie verkregen door de accountant vóór de datum van de controleverklaring; en
 - ii voor een controle van financiële overzichten van een *oob of andere beursgenoteerde onderneming*⁴, eventuele andere informatie die naar verwachting na de datum van de controleverklaring zal worden verkregen.
 - c een vermelding dat het oordeel van de accountant de andere informatie niet omvat en dat, dienovereenkomstig, de accountant over de andere informatie geen controleoordeel tot uitdrukking brengt (of zal brengen) en geen enkele vorm van assurance conclusie formuleert (of zal formuleren);

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

3 In de ISA's wordt gesproken over 'an entity other than a listed entity'.

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

- d een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het lezen van, het overwegen van, en het rapporteren over, andere informatie zoals vereist door deze Standaard; en
 - e wanneer andere informatie is verkregen vóór de datum van de controleverklaring:
 - i een vermelding dat de accountant niets heeft te rapporteren; of
 - ii als de accountant heeft geconcludeerd dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie is, een vermelding die de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft.
- 23 Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt in overeenstemming met Standaard 705⁵, dient de accountant de implicaties te overwegen van de aangelegenheid die aanleiding geeft voor de aanpassing van het oordeel voor de vermelding vereist in paragraaf 22(e)). (Zie Par. A54, A55, A56, A57 en A58)

Rapportage voorgeschreven door wet- of regelgeving

- 24 Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de accountant wordt vereist dat hij middels een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring refereert aan de andere informatie, mag de controleverklaring slechts naar de Standaarden verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A59)
- a identificatie van de andere informatie verkregen door de accountant voor de datum van de controleverklaring;
 - b een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de andere informatie; en
 - c een expliciete vermelding die de uitkomsten van het werk van de accountant voor dit doel behandelt.

Documentatie

- 25 Bij het inspelen op de vereisten van Standaard 230⁶ zoals van toepassing op deze Standaard, dient de accountant in de controledocumentatie op te nemen:
- a documentatie van de onder deze Standaard uitgevoerde werkzaamheden; en
 - b de definitieve versie van de andere informatie waarop de accountant het onder deze Standaard vereiste werk heeft uitgevoerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Jaarverslag

(Zie Par. 12(a))

- A1 Wet- of regelgeving of gebruik kan voor entiteiten in een specifiek rechtsgebied de inhoud van een jaarverslag en de benaming daarvan, definiëren; de inhoud en de naam kunnen echter verschillen binnen een rechtsgebied en van het ene rechtsgebied naar het andere.
- A2 Een jaarverslag wordt meestal opgesteld op jaarbasis. Echter, wanneer de gecontroleerde financiële overzichten opgesteld zijn voor een periode van minder dan of meer dan een jaar, kan een jaarverslag ook worden opgesteld dat dezelfde periode als de financiële overzichten omvatten.

⁵ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

⁶ Standaard 230, *Controledocumentatie* paragraaf 8, 9, 10 en 11.

- A3 In sommige gevallen kan het jaarverslag van een entiteit één enkel document zijn en kan ernaar verwezen worden door de titel 'jaarverslag' of een andere titel. In andere gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving of gebruik, van de entiteit vereist om aan eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te rapporteren over de activiteiten van de entiteit en over de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten (b.v. een jaarverslag) bij wijze van één enkel document of twee of meer aparte documenten die in combinatie hetzelfde doel dienen. Bijvoorbeeld, afhankelijk van wet- of regelgeving of gebruik in een bepaald rechtsgebied, kunnen één of meer van de volgende documenten deel uitmaken van het jaarverslag:
- management rapport, management commentaar, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door de personen belast met governance (bijvoorbeeld een verslag van de raad van commissarissen);
 - mededeling van de voorzitter;
 - mededeling inzake corporate governance;
 - interne beheersings- en risico-inschattingrapportages.
- A4 Een jaarverslag kan beschikbaar worden gesteld aan gebruikers in geprinte vorm of elektronisch, inclusief op de website van de entiteit. Een document (of combinatie van documenten) kan voldoen aan de definitie van een jaarverslag, ongeacht de wijze waarop het beschikbaar is gesteld aan gebruikers.
- A5 Een jaarverslag verschilt in aard, doel en inhoud van andere rapporten, zoals een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan de informatiebehoeften van een specifieke groep belanghebbenden of een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan een specifiek rapporteringsdoel op grond van regelgeving (zelfs wanneer van zo'n rapport vereist wordt om openbaar beschikbaar te zijn). Voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van de combinatie van documenten die een jaarverslag vormen (onderworpen aan wet- of regelgeving of gebruik) en die daarom geen andere informatie zijn binnen de reikwijdte van deze Standaard omvatten:
- aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren;
 - maatschappelijke verslagen;
 - duurzaamheidsverslagen;
 - rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling;
 - rapporten over productverantwoordelijkheid;
 - rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden;
 - rapporten over mensenrechten.

Afwijkingen van de andere informatie (Zie Par. 12(b))

- A6 Wanneer een bepaalde aangelegenheid wordt toegelicht in de andere informatie, kan de andere informatie onderdelen weglaten of verhullen die nodig zijn voor een goed begrip van die aangelegenheid. Bijvoorbeeld, als de andere informatie beweert de belangrijkste prestatie-indicatoren te behandelen die worden gebruikt door het management, dan zou het weglaten van een belangrijke door het management gebruikte prestatie-indicator erop kunnen wijzen dat de andere informatie misleidend is.
- A7 Het begrip 'materialiteit' kan besproken worden in een stelsel dat van toepassing is op de andere informatie en, als dat zo is, kan zo'n stelsel een referentiekader bieden voor de accountant bij het vormen van oordelen over materialiteit onder deze Standaard. Echter, in veel gevallen is er geen van toepassing zijnd stelsel dat een bespreking van het concept materialiteit omvat dat geldt voor de andere informatie. In dergelijke omstandigheden verschaffen de volgende kenmerken een referentiekader voor de accountant bij het bepalen of een afwijking in de andere informatie van materieel belang is:
- materialiteit wordt beschouwd in de context van de algemene informatiebehoeften van gebruikers als een groep. De gebruikers van de andere informatie worden verondersteld dezelfde te zijn als

de gebruikers van de financiële overzichten aangezien dergelijke gebruikers worden verondersteld de andere informatie te lezen om de financiële overzichten van context te voorzien;

- oordeelsvormingen over materialiteit houden rekening met de specifieke omstandigheden van de afwijking, overwegend of gebruikers beïnvloed zouden worden door het effect van de niet-gecorrigeerde afwijking. Niet alle afwijkingen zullen de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden;
- oordeelsvormingen over materialiteit omvatten zowel kwalitatieve als kwantitatieve overwegingen. Dienovereenkomstig kunnen dergelijke oordeelsvormingen rekening houden met de aard of omvang van de elementen die de andere informatie behandelt in de context van het jaarverslag van de entiteit.

Andere informatie

(Zie Par. 12(c))

- A8 Bijlage 1 bevat voorbeelden van bedragen of andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie.
- A9 In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichtingen vereisen, maar toestaan om deze buiten de financiële overzichten weer te geven⁷. Aangezien dergelijke toelichtingen vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maken zij deel uit van de financiële overzichten. Derhalve vormen zij geen andere informatie voor het doel van deze Standaard.
- A10 eXtensible Business Reporting Language (XBRL) tags vertegenwoordigen geen andere informatie zoals gedefinieerd in deze Standaard.

Verkrijgen van de andere informatie

(Zie Par. 13)

- A11 Het vaststellen van het (de) document(en) die het jaarverslag vormt (vormen) is vaak gebaseerd op wet-of regelgeving of gebruik. In veel gevallen kan het management of kunnen de personen belast met governance gewoonlijk een pakket van documenten hebben gepubliceerd die samen het jaarverslag vormen, of zich hebben gecommitteerd om dat te doen. Echter, in sommige gevallen, kan het niet duidelijk zijn welk(e) document(en) het jaarverslag vormt (vormen). In dergelijke gevallen zijn de timing en het doel van de documenten (en voor wie ze bedoeld zijn) aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de bepaling van de accountant welk(e) document(en) het jaarverslag vormt (vormen).
- A12 Wanneer het jaarverslag wordt vertaald in andere talen op grond van wet- of regelgeving (zoals kan gebeuren als een rechtsgebied meer dan een officiële taal heeft) of wanneer meerdere 'jaarverslagen' worden opgesteld onder verschillende wetgeving (bijvoorbeeld wanneer een entiteit beursgenoteerd is in meer dan een rechtsgebied), kan het nodig zijn om te overwegen of een of meer dan een van de 'jaarverslagen' deel uitmaken van de andere informatie. Lokale wet-of regelgeving kan verdere leidraden verschaffen in dit opzicht.
- A13 Management of de personen belast met governance zijn verantwoordelijk voor het opstellen van het jaarverslag. De accountant kan met het management of de personen belast met governance communiceren over:
- de verwachtingen van de accountant met betrekking tot het verkrijgen van de definitieve versie van het jaarverslag (inclusief een combinatie van documenten die samen het jaarverslag vormen)

⁷ Bijvoorbeeld IFRS 7, *Financiële instrumenten: Toelichtingen* staat toe om bepaalde toelichtingen vereist door de IFRS in de financiële overzichten te geven of met verwijzing vanuit de financiële overzichten op te nemen in een ander overzicht zoals het management commentaar of de risicorapportage, die beschikbaar is voor gebruikers van de financiële overzichten op dezelfde voorwaarden als de financiële overzichten en op dezelfde tijd.

tijdig voor de datum van de controleverklaring zodat de accountant de werkzaamheden vereist door deze Standaard kan afronden voor de datum van de controleverklaring, of als dat niet mogelijk is, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is en in elk geval voor de publicatie van dergelijke informatie door de entiteit;

- de mogelijke implicaties wanneer de andere informatie is verkregen na de datum van de controleverklaring.

A14 De communicatie waarnaar wordt verwezen in paragraaf A13 kan bijzonder geschikt zijn bijvoorbeeld:

- bij een eerste controleopdracht;
- wanneer er een verandering is geweest in het management of de personen belast met governance;
- wanneer andere informatie naar verwachting wordt verkregen na de datum van de controleverklaring.

A15 Wanneer de personen belast met governance de andere informatie moeten goedkeuren voordat deze wordt gepubliceerd door de entiteit, is de definitieve versie van dergelijke andere informatie de versie die is goedgekeurd voor publicatie door de personen belast met governance.

A16 In sommige gevallen kan het jaarverslag van de entiteit één enkel document zijn dat in overeenstemming met wet- of regelgeving of de rapporteringspraktijk door de entiteit, vlak na de periode van financiële rapportage dient te worden gepubliceerd, zodat het voor de datum van de controleverklaring beschikbaar is voor de accountant. In andere gevallen is het niet vereist om zo'n document te publiceren tot op een later tijdstip of tot op een tijdstip dat de entiteit uitkiest. Er kunnen ook omstandigheden zijn waarbij het jaarverslag van de entiteit een combinatie is van documenten, die met betrekking tot de timing van hun publicatie elk zijn onderworpen aan verschillende vereisten of een andere rapporteringspraktijk door de entiteit.

A17 Er kunnen omstandigheden zijn waarbij de entiteit, op de datum van de controleverklaring, de ontwikkeling van een document dat onderdeel van het jaarverslag van de entiteit kan zijn, overweegt, maar dat het management niet in staat is om aan de accountant het doel of de timing van een dergelijk document te bevestigen. Als de accountant niet in staat is om het doel of timing van een dergelijk document vast te stellen, wordt het document niet beschouwd als andere informatie voor de doelstellingen van deze Standaard.

A18 Het tijdig vóór de datum van de controleverklaring verkrijgen van de andere informatie maakt het mogelijk om wijzigingen die nodig worden geacht aan te brengen in de financiële overzichten, de controleverklaring of de andere informatie voordat zij worden gepubliceerd. De opdrachtbevestiging⁸ kan refereren aan een overeenkomst met het management om de andere informatie tijdig ter beschikking te stellen aan de accountant en indien mogelijk vóór de datum van de controleverklaring.

A19 Wanneer andere informatie alleen beschikbaar wordt gesteld aan gebruikers via de website van de entiteit, is de versie van de andere informatie verkregen van de entiteit, in plaats van de versie direct van de website van de entiteit, het desbetreffende document waarop de accountant werkzaamheden zou verrichten in overeenstemming met deze Standaard. De accountant heeft onder deze Standaard⁹ geen verantwoordelijkheid om te zoeken naar andere informatie, inclusief andere informatie die op de website kan staan, of om werkzaamheden uit te voeren die bevestigen dat andere informatie op passende wijze wordt weergegeven op de website van de entiteit of anderszins adequaat is doorgegeven of elektronisch weergegeven.

A20 Het is de accountant niet verboden om de controleverklaring te dateren of uit te geven wanneer de accountant bepaalde of alle andere informatie niet heeft verkregen.

⁸ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A24.

⁹ Vanuit de VGBA artikel 9 dient de accountant te vermijden dat hij in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.

- A21 Wanneer de andere informatie wordt verkregen na de datum van controleverklaring, is de accountant niet verplicht om de werkzaamheden uitgevoerd in overeenstemming met paragrafen 6 en 7 van Standaard 560¹⁰ bij te werken.
- A22 Standaard 580¹¹ stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het gebruik van schriftelijke bevestigingen. De schriftelijke bevestiging vereist in paragraaf 13(c) met betrekking tot andere informatie die beschikbaar zal zijn na de datum van de controleverklaring, is bedoeld ter ondersteuning van de mogelijkheid van de accountant om de werkzaamheden vereist in deze Standaard met betrekking tot andere informatie te voltooien. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken bijvoorbeeld dat:
- management de accountant heeft geïnformeerd over alle documenten die het verwacht te publiceren die mogelijk andere informatie vormen;
 - de financiële overzichten en alle andere informatie die door de accountant is verkregen vóór de datum van de controleverklaring consistent zijn met elkaar en dat de andere informatie geen afwijkingen van materieel belang bevat; en
 - met betrekking tot andere informatie die niet voor de datum van de controleverklaring door de accountant is verkregen, het management van plan is deze andere informatie op te stellen en te publiceren en het verwachte tijdstip van de publicatie.

Lezen en overwegen van de andere informatie

(Zie Par. 14 en 15)

- A23 Standaard 200¹² vereist van de accountant de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling. Handhaving van een professioneel-kritische instelling bij het lezen en overwegen van de andere informatie omvat bijvoorbeeld onderkennen dat het management te optimistisch kan zijn over het succes van zijn plannen en alert zijn op informatie die inconsistent kan zijn met:
- a de financiële overzichten; of
 - b kennis van de accountant verkregen tijdens de controle.
- A24 Standaard 220 vereist dat de opdrachtpartner verantwoordelijkheid neemt voor aansturing van en toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede voor beoordeling van hun werkzaamheden¹³, en vaststelt dat de aard, timing en mate van aansturing, toezicht en beoordeling is gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de procedures en beleidslijnen van de accountantseenheid, met professionele standaarden en met door wet- en regelgeving gestelde vereisten¹⁴. In de context van deze Standaard, omvatten factoren waarmee rekening kan worden gehouden bij het bepalen van de leden van het opdrachtteam die geschikt zijn om de vereisten van paragrafen 14 en 15 te behandelen:
- de relatieve ervaring van de leden van het opdrachtteam;
 - de vraag of de leden van het opdrachtteam die worden toegewezen aan de taken de relevante kennis hebben verkregen tijdens de controle om inconsistenties tussen de andere informatie en die kennis te identificeren;
 - de mate van oordeelsvorming die benodigd is bij het behandelen van de vereisten van paragrafen 14 en 15. Bijvoorbeeld werkzaamheden met als doel de consistentie te evalueren tussen bedragen in de andere informatie waarvan het de bedoeling is dat het de zelfde zijn als de bedragen in de financiële overzichten, kunnen uitgevoerd worden door minder ervaren leden van het opdrachtteam;

10 Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*.

11 Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

12 Standaard 200, paragraaf 15.

13 Standaard 220, Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten, paragrafen 29 en 30.

14 Standaard 220, paragraaf 30(a).

- de vraag of het, in het geval van een groepscontrole, noodzakelijk is om een accountant van een groepsonderdeel om inlichtingen te verzoeken bij het behandelen van de andere informatie die betrekking heeft op dat groepsonderdeel.

Overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten

(Zie Par. 14(a))

- A25 Andere informatie kan bedragen of andere elementen bevatten waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten of om een grotere detaillering te verschaffen over de bedragen of andere elementen in de financiële overzichten. Voorbeelden van zulke bedragen of andere elementen kunnen omvatten:
- tabellen of grafieken die uittreksels van de financiële overzichten bevatten;
 - een toelichting die een grotere detaillering bevat over een saldo of rekening in de financiële overzichten zoals 'Opbrengsten voor 20X1 bestaan uit XXX miljoen van product X en YYY miljoen van product Y';
 - beschrijvingen van de financiële resultaten zoals 'Totale onderzoeks- en ontwikkelingsuitgaven waren XXX in 20X1'.
- A26 Bij het evalueren van de consistentie van geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie met de financiële overzichten, is van de accountant niet vereist om alle bedragen of andere elementen in de andere informatie waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten of om een grotere detaillering te verschaffen over bedragen of andere elementen in de financiële overzichten te vergelijken met dergelijke bedragen of andere elementen in de financiële overzichten.
- A27 Het selecteren van de bedragen of andere elementen om te vergelijken is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Factoren die relevant zijn voor deze oordeelsvorming omvatten:
- de significantie van het bedrag of ander element in de context waarin het wordt gepresenteerd, wat een impact kan hebben op het belang dat gebruikers aan het bedrag of andere element zouden kunnen hechten (bijvoorbeeld een kernverhoudingscijfer of bedrag);
 - indien kwantitatief, de relatieve grootte van het bedrag vergeleken met rekeningen of elementen in de financiële overzichten of de andere informatie waarop zij betrekking hebben';
 - de gevoeligheid van het specifieke bedrag of andere element in de andere informatie, bijvoorbeeld op aandelen gebaseerde betalingen voor het senior management.
- A28 Het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden benodigd om aan de vereiste in paragraaf 14(a) te voldoen is een kwestie van professionele oordeelsvorming, waarbij wordt onderkend dat de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard geen assurance-opdracht ten aanzien van de andere informatie vormen en geen verplichting opleggen om assurance te verkrijgen over de andere informatie. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden omvatten:
- voor informatie waarvan het de bedoeling is dat die het dezelfde is als informatie in de financiële overzichten, vergelijken van de informatie met de financiële overzichten;
 - voor informatie die bedoeld is om dezelfde betekenis als de toelichtingen in de financiële overzichten over te brengen, vergelijken van de gebruikte woorden en overwegen van de significantie van verschillen in de gebruikte woorden en of zulke verschillen verschillende betekenissen impliceren;
 - verkrijgen van een aansluiting tussen een bedrag in de andere informatie en de financiële overzichten van het management en:
 - vergelijken van elementen in de aansluiting met de financiële overzichten en de andere informatie; en
 - controleren of de berekeningen in de aansluiting rekenkundig juist zijn.

A29 Evalueren van de consistentie van geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie met de financiële overzichten omvat, wanneer dit relevant is gegeven de aard van de andere informatie, de wijze van hun presentatie vergeleken met de financiële overzichten.

Overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle

(Zie Par. 14(b))

A30 Andere informatie kan bedragen of elementen omvatten die betrekking hebben op de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle (anders dan die in paragraaf 14(a)). Voorbeelden van dergelijke bedragen of elementen zijn onder meer:

- een toelichting van de geproduceerde eenheden, of een tabel die dergelijke productie samenvat per geografisch gebied;
- een vermelding dat 'De vennootschap product X en product Y heeft geïntroduceerd gedurende het jaar';
- een samenvatting van de locaties van de belangrijkste activiteiten van de entiteit, zoals 'Het belangrijkste centrum van de activiteiten is in land X, en er zijn ook activiteiten in landen Y en Z'.

A31 De kennis van de accountant verkregen tijdens de controle omvat het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, verkregen in overeenstemming met Standaard 315¹⁵. Standaard 315 zet het vereiste inzicht van de accountant uiteen, hetgeen aangelegenheden omvat zoals het verkrijgen van inzicht in:

- a de organisatiestructuur, eigendom van governance en bedrijfsmodel van de entiteit, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert;
- b relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren;
- c de relevante gebruikte interne en externe maatregelen om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen;
- d de interne beheersing van de entiteit.

A32 De kennis van de accountant verkregen tijdens de controle kan ook aangelegenheden omvatten die van toekomstgerichte aard zijn. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld zakelijke vooruitzichten en toekomstige kasstromen omvatten die de accountant heeft overwogen bij het evalueren van de veronderstellingen die gebruikt zijn door het management bij het uitvoeren van toetsingen van bijzondere waardeverminderingen van immateriële activa zoals goodwill, of bij het evalueren van de inschatting van het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A33 Bij het overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, kan de accountant zich richten op de aangelegenheden in de andere informatie die van voldoende belang zijn zodat een afwijking van de andere informatie met betrekking tot die aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn.

A34 Met betrekking tot vele aangelegenheden in de andere informatie, kan de herinnering van de accountant aan de verkregen controle-informatie en aan de bereikte conclusies in de controle voldoende zijn om de accountant in staat te stellen te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. Hoe meer ervaren en meer vertrouwd de accountant met de belangrijkste aspecten van de controle is, hoe waarschijnlijker het is dat de herinnering van de accountant aan relevante aangelegenheden voldoende zal zijn. De accountant kan bijvoorbeeld in het licht van zijn herinnering aan discussies gehouden met het management of de personen belast met governance of in het licht van bevindingen uit gedurende de controle uitgevoerde werkzaamheden, zoals het lezen van notulen van bestuursvergaderingen, in staat zijn om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang bestaat tus-

15 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 19-27.

sen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, zonder dat het noodzakelijk is om verdere actie te ondernemen.

- A35 De accountant kan bepalen dat het verwijzen naar relevante controledocumentatie of het bij relevante leden van het opdrachtteam, onder wie relevante accountants van groepsonderdelen, verzoeken om inlichtingen geschikt is als basis voor de overweging van de accountant of een inconsistentie van materieel belang bestaat. Bijvoorbeeld:
- wanneer de andere informatie de geplande beëindiging van een belangrijke productlijn beschrijft kan de accountant, alhoewel hij zich bewust is van de geplande beëindiging, ter ondersteuning van zijn overweging of de beschrijving materieel inconsistent is met de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, om inlichtingen verzoeken bij het teamlid die de controlewerkzaamheden op dit gebied heeft uitgevoerd;
 - wanneer de andere informatie belangrijke details beschrijft van een rechtszaak waarop was ingespeeld in de controle, maar de accountant zich deze details niet adequaat kan herinneren, kan het nodig zijn om te verwijzen naar de controledocumentatie waar dergelijke gegevens zijn samengevat om zo de herinnering van de accountant te ondersteunen.
- A36 Of, en zo ja in welke mate, de accountant verwijst naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen verzoekt bij betrokken leden van het opdrachtteam, onder wie relevante accountants van groepsonderdelen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het is echter voor de accountant niet nodig om te verwijzen naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen te verzoeken bij de betrokken leden van het opdrachtteam, onder wie accountants van relevante groepsonderdelen, over elke aangelegenheid opgenomen in de andere informatie.

Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten

(Zie Par. 15)

- A37 Andere informatie kan de bespreking van aangelegenheden omvatten die geen verband houden met de financiële overzichten en kan ook verder reiken dan de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. De andere informatie kan bijvoorbeeld vermeldingen omvatten over de emissies van broeikasgassen van de entiteit.
- A38 Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie, die geen betrekking heeft op de financiële overzichten of op de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, helpt de accountant bij het voldoen aan relevante ethische voorschriften die vereisen dat de accountant vermijdt om betrokken te zijn bij of in verband te worden gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.¹⁶ Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, zou mogelijkerwijs erin kunnen resulteren dat de accountant dergelijke aangelegenheden identificeert als:
- verschillen tussen de andere informatie en de algemene kennis, afgezien van de kennis verkregen tijdens de controle, van het opdrachtteamlid die de andere informatie leest die ertoe leidt dat de accountant van mening is dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten;
 - een interne inconsistentie in de andere informatie die ertoe leidt dat de accountant van mening is dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten.

Reageren wanneer er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten

(Zie Par. 16)

¹⁶ VGBA, artikel 9.

- A39 Als onderdeel van de bespreking van de accountant met het management over een inconsistente van materieel belang (of andere informatie die een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten) kan de accountant het management verzoeken onderbouwingen te verstrekken welke de vermeldingen van het management in de andere informatie ondersteunen. Verdere informatie of uitleg van het management kan de accountant ervan overtuigen dat de andere informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Uitleg van het management kan bijvoorbeeld redelijke en voldoende gronden voor gegronde verschillen van oordeelsvorming aanduiden.
- A40 Omgekeerd kan de discussie met het management verdere informatie opleveren die de conclusie van de accountant ondersteunt dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat.
- A41 Het kan moeilijker zijn voor de accountant om het management kritisch te benaderen over kwesties van oordeelsvorming dan over die van een meer feitelijke aard. Toch kunnen er omstandigheden zijn waarin de accountant tot de conclusie komt dat de andere informatie een vermelding bevat die niet consistent is met de financiële overzichten of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. Deze omstandigheden kunnen twijfel doen ontstaan over de andere informatie, de financiële overzichten, of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle.
- A42 Aangezien er een breed scala is van mogelijke afwijkingen van materieel belang van de andere informatie, zijn de aard en de omvang van andere werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren om te concluderen of er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat, kwesties van de professionele oordeelsvorming van de accountant onder de gegeven omstandigheden.
- A43 Wanneer een aangelegenheid geen verband houdt met de financiële overzichten of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, kan het zijn dat de accountant niet in staat is om antwoorden van het management op vragen van de accountant volledig te beoordelen. Niettemin kan nadere informatie of uitleg van het management, of wijzigingen gemaakt door het management in de andere informatie, de accountant ervan overtuigen dat een inconsistente van materieel belang niet meer lijkt te bestaan of dat de andere informatie niet langer afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten. Wanneer de accountant niet in staat is om te concluderen dat een inconsistente van materieel belang niet meer lijkt te bestaan of dat de andere informatie niet langer een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, kan de accountant het management verzoeken een gekwalificeerde derde partij te consulteren (bijvoorbeeld een door het management ingeschakelde deskundige of een juridische adviseur). In bepaalde gevallen kan de accountant, na overweging van de uitkomsten van de consultaties van het management niet concluderen of er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat. Maatregelen die de accountant dan kan nemen, omvatten één of meer van de volgende:
- verkrijgen van advies van de juridische adviseur van de accountant;
 - overwegen van de implicatie voor de controleverklaring bijvoorbeeld het beschrijven van de omstandigheden als er een beperking is opgelegd door het management; of
 - teruggeven van de opdracht (in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving).

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie verkregen vóór de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 18)

- A44 De maatregelen die de accountant neemt als de andere informatie niet wordt gecorrigeerd na het communiceren met de personen belast met governance zijn een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant. De accountant kan rekening houden met de vraag of de beweegreden gegeven door het management en de personen belast met governance voor het niet maken van de correctie twijfel over de integriteit of eerlijkheid van het management of de personen belast met governance verhoogt, zoals wanneer de accountant een intentie om te misleiden vermoedt. De accountant kan het ook passend achten om juridisch advies in te winnen. In sommige gevallen kan van

de accountant worden vereist op grond van wet- of regelgeving of andere professionele standaarden om de aangelegenheid te communiceren met een regelgever of toezichthouder of relevante beroepsorganisatie.

Implicaties voor de verklaring

(Zie Par. 18(a))

- A45 In zeldzame omstandigheden kan een oordeelonthouding over de financiële overzichten passend zijn wanneer de weigering om de afwijking van materieel belang in de andere informatie te corrigeren een zodanige twijfel over de integriteit van het management en de personen belast met governance opwerpt dat de betrouwbaarheid van de controle-informatie in het algemeen ter discussie wordt gesteld.

Teruggeven van de opdracht

(Zie Par. 18(b))

- A46 Teruggeven van de opdracht, in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, kan passend zijn wanneer de omstandigheden rond de weigering om de afwijkingen van materieel belang in de andere informatie te corrigeren een zodanige twijfel over de integriteit van het management en de personen belast met governance oproept dat de betrouwbaarheid van de bevestigingen die van hen zijn verkregen tijdens de controle ter discussie wordt gesteld.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

(Zie Par. 18(b))

- A47 In de publieke sector kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant een rapportage voor de wetgever publiceren die details verschaft van de aangelegenheid of hij kan andere passende maatregelen nemen.

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat verkregen na de datum van de controleverklaring

(Zie Par. 19)

- A48 Als de accountant tot de conclusie komt dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring en een dergelijke afwijking van materieel belang is gecorrigeerd, omvatten de werkzaamheden van de accountant die noodzakelijk zijn in de omstandigheden het vaststellen dat de correctie is gemaakt (overeenkomstig paragraaf 17 (a)) en kunnen deze het beoordelen van de stappen die zijn genomen door het management om te communiceren met degenen die de andere informatie ontvangen, indien eerder gepubliceerd, om hen te informeren over de herziening, omvatten.
- A49 Als de personen belast met governance het niet eens zijn met het herzien van de andere informatie, vereist het nemen van passende maatregelen teneinde te trachten de ongecorrigeerde afwijking gepast onder de aandacht te brengen van de gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld, de uitoefening van de professionele oordeelsvorming, en kan dit worden beïnvloed door relevante wet- of regelgeving in het rechtsgebied. Derhalve kan de accountant het passend achten om juridisch advies over de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant in te winnen.
- A50 Wanneer een afwijking van materieel belang in de andere informatie ongecorrigeerd blijft, omvatten passende maatregelen die de accountant wanneer dit is toegestaan door de wet of regelgeving kan nemen teneinde te trachten de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang op passende wijze onder de aandacht van de gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld te brengen, bijvoorbeeld:
- het verstrekken van een nieuwe of gewijzigde controleverklaring aan het management, inclusief een aangepaste sectie overeenkomstig paragraaf 22, en verzoeken aan het management om deze nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken aan gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld. Daarbij kan het nodig zijn dat de accountant het eventuele effect op de datum van de nieuwe of gewijzigde controleverklaring overweegt, met het oog op de vereisten

van de Standaarden of toepasselijke wet- of regelgeving. De accountant kan ook de stappen genomen door het management om de nieuwe of gewijzigde controleverklaring aan dergelijke gebruikers te verschaffen, beoordelen;

- het onder de aandacht brengen van de afwijking van materieel belang in de andere informatie van de gebruikers voor wie de controleverklaring is opgesteld (bijvoorbeeld door het behandelen van de aangelegenheid in een algemene vergadering van aandeelhouders);
- het communiceren met een regelgever of toezichthouder of relevante beroepsorganisatie over de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang; of
- het overwegen van de implicaties voor het continueren van de opdracht (Zie ook Par. A46).

Reageren wanneer er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd

(Zie Par. 20)

A51 Bij het lezen van de andere informatie, kan de accountant zich bewust worden van nieuwe informatie die implicaties heeft voor:

- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit en kan daarom de noodzaak om de risicoanalyse van de accountant te herzien, aanduiden;¹⁷
- de verantwoordelijkheid van de accountant om het effect van onderkende afwijkingen op de controle en van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten te evalueren;¹⁸
- de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de verslagperiodes.¹⁹

Rapportage

(Zie Par. 21, 22, 23 en 24)

A52 Voor een controle van de financiële overzichten van een *niet-oob*²⁰, kan de accountant in overweging nemen dat de identificatie in de controleverklaring van de andere informatie die de accountant verwacht te krijgen na de datum van de controleverklaring geschikt zou zijn om extra transparantie over de andere informatie te verschaffen die valt onder de verantwoordelijkheid van de accountant in het kader van deze Standaard. De accountant kan het nodig achten om dat te doen, bijvoorbeeld wanneer het management in staat is om aan de accountant te bevestigen dat dergelijke andere informatie zal worden gepubliceerd na de datum van de controleverklaring.

Voorbeelden van verklaringen

(Zie Par. 21 en 22)

A53 Voorbeelden van de sectie *Andere informatie* in de controleverklaring zijn opgenomen in Bijlage 2.

Implicaties voor de verklaring wanneer het oordeel van de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel is

(Zie Par. 23)

A54 Een oordeel met beperking of afkeurend oordeel over de financiële overzichten heeft geen impact te hebben op de verklaring vereist door paragraaf 22(e) als de aangelegenheid waardoor het oordeel van de accountant is gewijzigd, niet is opgenomen of op andere wijze is behandeld in de andere

¹⁷ Standaard 315, paragraaf 11, 31 en A1.

¹⁸ Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

¹⁹ Standaard 560, paragraaf 10 en 14.

²⁰ In de ISA's wordt gesproken over 'an entity other than a listed entity'.

informatie en de aangelegenheid geen invloed heeft op enig deel van de andere informatie. Een oordeel met beperking over de financiële overzichten als gevolg van niet-openbaarmaking van de beloning van bestuurders, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zou bijvoorbeeld geen implicaties kunnen hebben voor de rapportage vereist onder deze Standaard. In andere omstandigheden kunnen er implicaties voor deze rapportage zijn zoals beschreven in de paragrafen A55, A56, A57 en A58.

Oordeel met beperking vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten

A55 In omstandigheden waarin de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, kan worden overwogen of de andere informatie ook een afwijking van materieel belang bevat voor dezelfde aangelegenheid als, of een verwante aangelegenheid aan, de aangelegenheid die aanleiding geeft tot het oordeel met beperking over de financiële overzichten.

Oordeel met beperking vanwege een beperking in de reikwijdte

A56 Wanneer er sprake is van een beperking in de reikwijdte van de controle van een materieel element in de financiële overzichten, zal de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheid hebben verkregen. In deze omstandigheden is de accountant mogelijk niet in staat om te concluderen of de bedragen of andere elementen in de andere informatie met betrekking tot deze aangelegenheid resulteren in een afwijking van materieel belang in de andere informatie. Dienovereenkomstig, kan het nodig zijn dat de accountant de verklaring vereist door paragraaf 22(e) aanpast door te verwijzen naar de onmogelijkheid van de accountant om de beschrijving van de aangelegenheid door het management in de andere informatie te overwegen waarover het oordeel van de accountant over de financiële overzichten beperkt is zoals uitgelegd in de paragraaf Basis voor ons oordeel met beperking. Van de accountant is niettemin vereist om eventuele andere niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de andere informatie die zijn geïdentificeerd, te rapporteren.

Afkeurend oordeel

A57 Een afkeurend oordeel over de financiële overzichten dat betrekking heeft op (een) bepaalde aangelegenhe(i)d(en) beschreven in de paragraaf Basis voor ons afkeurend oordeel rechtvaardigt niet het in de controleverklaring weglaten van het overeenkomstig paragraaf 22(e)(ii) rapporteren van afwijkingen van materieel belang die de accountant heeft geïdentificeerd in de andere informatie. Wanneer een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, kan het nodig zijn dat de accountant de verklaring vereist door paragraaf 22 (e) op passende wijze aanpast, bijvoorbeeld om aan te geven dat de bedragen of elementen in de andere informatie een afwijking van materieel belang bevatten voor dezelfde aangelegenheid als, of een verwante aangelegenheid aan, de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de afkeurende verklaring over de financiële overzichten.

Oordeelonthouding

A58 Wanneer de accountant een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert, kan het verschaffen van nadere details over de controle, inclusief een sectie om de andere informatie te behandelen, de oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel overschaduwen. Dienovereenkomstig, omvat de controleverklaring in die omstandigheden, zoals vereist door Standaard 705, geen sectie die de rapportagevereisten van deze Standaard behandelt.²¹

Rapportage voorgeschreven door wet- of regelgeving
(Zie Par. 24)

21 Volgens Artikel 2: 393 lid 5 BW dient de controleverklaring tenminste een vermelding te omvatten van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, of de overige vereiste gegevens zijn toegevoegd, een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.

A59 Standaard 200²² legt uit dat van de accountant kan worden vereist te voldoen aan de vereisten op grond van wet- of regelgeving in aanvulling op de Standaarden. Indien dit het geval is, kan de accountant worden verplicht een specifieke lay-out of formulering te gebruiken in de controleverklaring die verschilt van degene die in deze Standaard is beschreven. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Wanneer de verschillen tussen de vereisten op grond van wet- of regelgeving om te rapporteren met betrekking tot de andere informatie en deze Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out en de formulering in de controleverklaring en tenminste elk van de elementen die in paragraaf 24 zijn geïdentificeerd, is opgenomen in de controleverklaring, kan de controleverklaring verwijzen naar de Standaarden. Dienovereenkomstig, in dergelijke omstandigheden wordt de accountant geacht te hebben voldaan aan de vereisten van deze Standaard, zelfs wanneer de lay-out en de formulering van de controleverklaring worden gespecificeerd door vereisten op grond van wet- of regelgeving.

22 Standaard 200, paragraaf A57.

Bijlage 1: Voorbeelden van bedragen of andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie

(Zie Par. 14, A8)

Hierna volgen voorbeelden van bedragen en andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie. Deze lijst is niet bedoeld uitputtend te zijn.

Bedragen

- elementen in een samenvatting van de belangrijkste financiële resultaten, zoals nettowinst, winst per aandeel, dividend, omzet en overige operationele bedrijfsopbrengsten, en aankopen en operationele kosten;
- geselecteerde bedrijfsgegevens, zoals inkomsten uit voortgezette bedrijfsactiviteiten per belangrijk operationeel gebied, of omzet per geografisch segment of productlijn;
- speciale elementen, zoals de verkoop van activa, voorzieningen voor rechtszaken, bijzondere waardeverminderingen, fiscale aanpassingen, voorzieningen voor milieusanering, en herstructurerings- en reorganisatiekosten;
- liquiditeit en kapitaalbronnen informatie, zoals geldmiddelen, kasequivalenten en verhandelbare effecten; dividenden; en schulden, financiële lease en rente verplichtingen van minderheidsbelangen;
- de investeringen per segment of divisie;
- bedragen die betrokken zijn bij, en aanverwante financiële gevolgen van, niet in de balans opgenomen overeenkomsten;
- bedragen die betrokken zijn bij garanties, contractuele verplichtingen, Juridische of milieucclaims, en andere voorwaardelijke gebeurtenissen;
- financiële maatstaven of ratio's, zoals bruto marge, rendement op het gemiddeld geïnvesteerd vermogen, rendement op het gemiddeld eigen vermogen, current ratio, interest coverage ratio en de debt ratio. Sommige van deze kunnen direct aan te sluiten zijn met de financiële overzichten.

Andere elementen

- uitleg van belangrijke schattingen en gerelateerde veronderstellingen;
- identificatie van verbonden partijen en een beschrijving van transacties met hen;
- duidelijke uitdrukking van de beleidslijnen of de aanpak van de entiteit inzake het beheer van grondstoffen, vreemde valuta of renterisico's, zoals door het gebruik van termijncontracten, renteswaps of andere financiële instrumenten;
- beschrijvingen van de aard van de off-balance sheet regelingen;
- beschrijvingen van garanties, vrijwaringen, contractuele verplichtingen, rechtszaken of milieuaansprakelijkheidsgevallen, en andere voorwaardelijke gebeurtenissen, inclusief kwalitatieve beoordelingen van het management van gerelateerde uitstaande bedragen van de entiteit;
- beschrijvingen van de wijzigingen in wet- en regelgeving, zoals nieuwe belastingen of milieuvoorschriften, die een materiële invloed hebben gehad op de activiteiten van de entiteit of de fiscale positie, of een materiële invloed zullen hebben op de toekomstige financiële vooruitzichten van de entiteit;
- kwalitatieve beoordelingen van het management van de invloed van nieuwe standaarden voor financiële verslaglegging die in de periode in werking zijn getreden, of in werking zullen treden in de volgende periode, op de financiële resultaten van de entiteit, de financiële positie en kasstromen;
- algemene beschrijvingen van de bedrijfsomgeving en vooruitzichten;
- overzicht van de strategie;
- beschrijvingen van trends in marktprijzen van belangrijke goederen of grondstoffen;
- contrasten van vraag, aanbod en regelgevende omstandigheden tussen geografische regio's;
- uitleg van specifieke factoren die de winstgevendheid van de entiteit in specifieke segmenten beïnvloeden.

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen met betrekking tot andere informatie

(Zie Par. 21-22, A53)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

800 Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6-7
Vereisten	8-14
<i>Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht</i>	8
<i>Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle</i>	9-10
<i>Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren</i>	11-14
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A21
<i>Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden</i>	A1-A4
<i>Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht</i>	A5-A8
<i>Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle</i>	A9-A12
<i>Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren</i>	A13-A21
Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden	

Inleiding

Toepassingsgebied 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.*

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.

Definities

- 6 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
 - a *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden. (Zie Par. A4)
 - b *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 zijn.² (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
- 7 Met de term 'financiële overzichten' wordt in deze Standaard aangeduid 'een volledige set van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzich-

1 Standaard 805, *Bijzondere overwegingen-controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*.

2 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden*, paragraaf 13(a).

ten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat. Verwijzing naar 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden' omvat de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

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 overzichten.³ Bij een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant inzicht te verwerven in: (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)
- a het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;
 - b de beoogde gebruikers; en
 - c de door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

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 leven.⁴ 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 Par. A9, A10, A11 en A12)
- 10 Standaard 315 vereist van de accountant om inzicht te verwerven in het kiezen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit⁵. 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 zijnde 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 700 toe te passen.⁶ (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A18 en A19)

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 beschrijven.⁷ 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 inclusief de specifieke volgorde voor bepaalde elementen. In het geval van een controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden:

3 Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

4 Standaard 200, paragraaf 18.

5 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 19(b).

6 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

7 Standaard 700, paragraaf 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 management⁸ 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. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 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 kasstroominformatie 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.
- 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 verslagge-

⁸ Of andere term die geschikt is in de specifieke context.

ving 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. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in de individuele financiële overzichten zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen.⁹

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 8)

- A5 Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn de financiële informatiebehoeften 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 voor 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 bestaan.¹⁰
- 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 blijk 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 pro-

⁹ Standaard 200, paragraaf 13(f).

¹⁰ Standaard 210, paragraaf 18.

fessionele 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 gekomen 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 Par. 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 bereiken.¹¹
- 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 informatiebehoeften van de gebruikers als groep.¹² In het geval van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoeften 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 geïdentificeerde 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.
- A12 Standaard 260 vereist van de accountant om te bepalen wie de geschikte personen zijn binnen de governance structuur van de entiteit om mee te communiceren.¹³ Standaard 260 merkt op dat in sommige gevallen alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en de toepassing van de communicatievereisten aangepast is om deze positie te erkennen.¹⁴ Wanneer ook een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt opgesteld door de entiteit, is het mogelijk dat de perso(o)n(en) verantwoordelijk voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet dezelfde is (zijn) als de met governance belaste personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

(Zie Par. 11)

- A13 De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Andere voorbeelden van

¹¹ Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.

¹² Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

¹³ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

¹⁴ Standaard 260, paragraaf A8.

controleverklaringen kunnen relevant zijn voor het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden (zie bijvoorbeeld de bijlagen van Standaard 700¹⁵, Standaard 705¹⁶, Standaard 570¹⁷, Standaard 720¹⁸ en Standaard 706¹⁹).

Toepassing van Standaard 700 wanneer er wordt gerapporteerd over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

- A14 Paragraaf 11 van deze Standaard legt uit dat van de accountant wordt vereist om Standaard 700 toe te passen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Hierbij is van de accountant ook vereist om de rapporteringsvereisten in andere Standaarden toe te passen en kan hij de bijzondere overwegingen die worden behandeld in paragrafen A15, A16, A17, A18 en A19 hieronder nuttig achten.

Continuïteit

- A15 Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen al dan niet zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving waarvoor de continuïteitsveronderstelling relevant is (bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag).²⁰ Afhankelijk van de vraag of de continuïteitsveronderstelling relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, kan het noodzakelijk zijn om de vereiste beschrijving²¹ in de controleverklaring van de respectievelijke verantwoordelijkheden van het management en de accountant met betrekking tot continuïteit aan te passen. Het kan ook noodzakelijk zijn om de beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van de accountant²² waar nodig aan te passen afhankelijk van hoe Standaard 570 van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

- A16 Standaard 700 vereist van de accountant om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met Standaard 700 en Standaard 701²³ voor de controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.²⁴ Voor controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn Standaard 700 paragraaf 29E, 29F en 31 en Standaard 701 alleen van toepassing wanneer communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden vereist is op grond van wet- of regelgeving of de accountant anderszins besluit om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle te communiceren. Wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, is Standaard 701 in zijn totaliteit van toepassing en dient ook over materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in overeenstemming met Standaard 700 paragraaf 29E respectievelijk 29F te worden gecommuniceerd in de controleverklaring.²⁵

15 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

16 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

17 Standaard 570, *Continuïteit*.

18 Standaard 720, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

19 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

20 Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 2.

21 Zie Standaard 700, paragraaf 34(b) en A48.

22 Zie Standaard 700, paragraaf 39(b)(iv).

23 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

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

25 Standaard 700, paragraaf 31.

Andere informatie

A17 Standaard 720²⁶ behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie. In de context van deze Standaard worden rapporten die de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden bevatten of daarmee samengaan, waarvan het doel is om eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, beschouwd als jaarverslagen voor de doelstelling van Standaard 720. In het geval van financiële overzichten die zijn opgesteld met gebruikmaking van een stelsel voor bijzondere doeleinden, omvat de term 'soortgelijke belanghebbenden' de specifieke gebruikers waarvan in de financiële informatiebehoeften wordt voorzien door het stelsel voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden op te stellen. Wanneer de accountant vaststelt dat de entiteit van plan is om een dergelijk rapport uit te brengen, zijn de vereisten van Standaard 720 van toepassing op de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

Naam van de opdrachtpartner

A18 Het vereiste in Standaard 700 voor de accountant om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring is ook van toepassing op controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.^{27 28} Van de accountant kan op grond van wet- of regelgeving vereist zijn om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring of hij kan anderszins besluiten om dit te doen als hij rapporteert over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor andere entiteiten dan *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

Opnemen van een verwijzing naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden

A19 De accountant kan het gepast achten om in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden of naar de aangelegenheden (i)d(en) die daarin is (zijn) gerapporteerd (zie Standaard 706).²⁹ De accountant kan het bijvoorbeeld gepast achten om in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar een sectie *Materiële* omtrent de *continuïteit* die is opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 14)

A20 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 door een paragraaf *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* op te nemen. Standaard 706 vereist dat deze paragraaf wordt opgenomen in een aparte sectie van de controleverklaring met een geschikte titel die de term 'Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid' bevat.³⁰

26 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

27 Zie Standaard 700, paragraaf 45, A56, A57 en A58.

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

29 Zie Standaard 706, paragraaf 10 en 11.

30 Standaard 706, paragraaf 9(a).

Beperking van verspreiding of gebruik

(Zie Par. 14)

- A21 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 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 (zie de voorbeelden in de bijlage bij deze Standaard).

***Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant
betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden***

(Zie Par. A14)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3. (Zie www.NBA.nl/voorbeeldteksten)

805 Bijzondere overwegingen - controles van enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht

Inleiding	1-4
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>Ingangsdatum</i>	4
Doelstelling	5
Definities	6
Vereisten	7-17
<i>Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht</i>	7-9
<i>Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle</i>	10
<i>Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren</i>	11-17
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A28
<i>Reikwijdte van deze Standaard</i>	A1-A4
<i>Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht</i>	A5-A9
<i>Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle</i>	A10-A15
<i>Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren</i>	A16-A22
<i>Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten en over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element in een financieel overzicht</i>	A23-A28

Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht

Inleiding

Toepassingsgebied 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 bijzondere overwegingen bij het toepassen van die Standaarden op een controle van een enkel financieel overzicht, of een controle van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht. Het enkele financieel overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of de specifieke post 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 Par. A1, A2, A3 en A4)
- 2 Deze Standaard is niet van toepassing op omstandigheden waarin de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel op de financiële informatie van een groepsonderdeel voor een controle van de financiële overzichten van een groep. (Zie Standaard 600).²
- 3 Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de overige Standaarden; noch is zij erop gericht alle bijzondere overwegingen te behandelen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

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

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 post van een financieel overzicht, is om op passende wijze de bijzondere overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:
 - a de aanvaarding van de opdracht;
 - b het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede
 - c het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element, de rekening of de post van een financieel overzicht.

Definities

- 6 In het kader van deze Standaard, verwijst:
 - a *element van een financieel overzicht* of *element* - Naar een 'element, rekening of post van een financieel overzicht.
 - b *International Financial Reporting Standards* - Naar de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgebracht door de International Accounting Standards Board; alsmede

¹ Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*

² Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

- c *een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht* - Mede naar de daarop betrekking hebbende toelichtingen. De toelichtingen bestaan gewoonlijk uit verklarende of andere beschrijvende informatie die relevant is voor het financieel overzicht of voor het element. (Zie Par. A2)

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 controle.³ 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 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 uitvoerbaar is. (Zie Par. A5 en 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 overzichten.⁴ 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 Par. 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 uitgebracht.⁵ 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 Par. 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 informatie.^{6 7} 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 zijn voor de controle aan te passen voor zover noodzakelijk is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

3 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 18.

4 Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

5 Standaard 210, paragraaf 10(e).

6 Standaard 200, paragraaf 2.

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

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 700⁸ en, indien van toepassing, Standaard 800 toe te passen, aangepast voor zover noodzakelijk in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

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 Het gecontroleerde enkele financieel overzicht of het gecontroleerde 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. Met toepassing 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.

Overwegen van de implicaties van bepaalde aangelegenheden opgenomen in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van de entiteit voor de controle van het enkele financieel overzicht en de daarbij horende controleverklaring

- 14 Indien in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit het volgende omvat:
- a een aangepaste verklaring in overeenstemming met Standaard 705⁹ ;
 - b een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706¹⁰ ;
 - c een sectie *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit in overeenstemming met Standaard 570¹¹ ;
 - d communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard 700¹² en 701¹³ ; of
 - e een vermelding die een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie beschrijft in overeenstemming met Standaard 720¹⁴,

8 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

9 Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

10 Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

11 Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22.

12 Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 29E en 29F.

13 Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 13.

14 Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 22(e)(ii).

zal de accountant eventuele implicaties overwegen die deze aangelegenheden hebben voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en voor de daarbij horende controleverklaring. (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)

Afkeurend oordeel of oordeelonthouding in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit

- 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 van die financiële overzichten.¹⁵ 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 Par. A28)
- 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 van die financiële overzichten, 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 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 over 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 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 Par. 1 en 6(c))

- 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 verleden.¹⁶
- A2 Standaard 200 definieert de term 'financiële overzichten' als een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van 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 'financiële overzichten' 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 gesteld, maar kan ook verwijzen naar een enkel financieel over-

¹⁵ Standaard 705, paragraaf 15.

¹⁶ Standaard 200, paragraaf 13(g).

zicht. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in het individuele financiële overzicht zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen¹⁷. Zoals opgemerkt in paragraaf 6(c), omvat verwijzing naar een enkel financieel overzicht of specifiek element van een financieel overzicht de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

- A3 De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten;¹⁸ 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 opdrachten.¹⁹

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

(Zie Par. 7)

- A5 Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder 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 bereiken.²⁰
- 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 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 570 waarschijnlijk relevant zijn onder de omstandigheden van een controle van een overzicht van vorderingen, is het voldoen aan die vereisten mogelijk niet 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 uitvoerbaar is, kan de accountant met het management bespreken of een ander type opdracht beter uitvoerbaar zou kunnen zijn.

¹⁷ Standaard 200, paragraaf 13(f).

¹⁸ Standaard 200, paragraaf 2.

¹⁹ Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie*.

²⁰ Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 8)

- A7 Een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is tot stand gebracht door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, IFRS). 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

(Zie Par. 9)

- 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 regelgeving.²¹ Overeenkomstig Standaard 700²² :
- 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].
- 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 specifieke element van het financieel overzicht 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, IFRS). 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 presen-

21 Standaard 200, paragraaf 8.

22 Standaard 700, paragraaf 25 en 26.

tatie van het financieel overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht 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 Par. 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 240,²³ Standaard 550²⁴ 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 Standaard 260 vereist van de accountant om te bepalen wie de geschikte personen zijn binnen de governance structuur van de entiteit om mee te communiceren.²⁵ Standaard 260 merkt op dat, in sommige gevallen, alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en de toepassing van de communicatievereisten aangepast is om deze positie te erkennen.²⁶ Wanneer ook een volledige set van financiële overzichten wordt opgesteld door de entiteit, is het mogelijk dat de pers(oon)en die verantwoordelijk is (zijn) voor het toezicht op het opstellen van het enkele financieel overzicht niet dezelfde is (zijn) als de met governance belaste personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het opstellen van de volledig set van financiële overzichten.
- A12 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 overzicht²⁷ of van een specifiek element van een financieel overzicht. 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.
- A13 Aangelegenheden die zijn opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten kunnen implicaties hebben voor de controle van een enkel financieel overzicht of een element van een financieel overzicht (Zie Par. 14). Bij het plannen en uitvoeren van een 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

23 Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

24 Standaard 550, *Verbonden partijen*.

25 Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 11.

26 Standaard 260, paragraaf 10(b), 13, A1 (derde opsomming), A2 en A8.

27 Standaard 200, paragraaf 2.

geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop het oordeel over het financieel overzicht of over het element kan worden gebaseerd.

- A14 De individuele financiële overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen en veel van de specifieke 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.
- A15 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 Par. 11)

- A16 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 begrijpen.²⁸ 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 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.
- A17 Bijlage 2 bevat voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht. Andere voorbeelden van controleverklaringen kunnen relevant zijn voor de rapportage betreffende een enkel financieel overzicht of betreffende een specifiek element van een financieel overzicht (zie bijvoorbeeld de bijlagen bij Standaard 700, Standaard 705, Standaard 570, Standaard 720 en Standaard 706).

Toepassing van Standaard 700 wanneer wordt gerapporteerd over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht

- A18 Paragraaf 11 van deze Standaard legt uit dat van de accountant vereist is om de vereisten in Standaard 700 toe te passen, waar nodig aangepast in de omstandigheden van de opdracht, bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht. Hierbij is van de accountant ook vereist om de rapporteringsvereisten in andere Standaarden toe te passen waar nodig aangepast aan de omstandigheden van de opdracht en kan hij de overwegingen behandeld in paragrafen A19-A21 hieronder nuttig achten.

Continuïteit

- A19 Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving dat gebruikt is voor het opstellen van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht, kan het noodzakelijk zijn om de vereiste beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van het management²⁹ met betrekking tot continuïteit waar nodig aan te passen. Het kan ook

²⁸ Standaard 700, paragraaf 13(e).

²⁹ Zie Standaard 700, paragraaf 34(b) en A48.

noodzakelijk zijn om de beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van de accountant³⁰ waar nodig aan te passen, afhankelijk van hoe Standaard 570 van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

A20 Standaard 700 vereist van de accountant om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met *Standaard 700* en *Standaard 701* voor controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.^{31 32} Voor controles van een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, zijn *Standaard 700 paragraaf 29E, 29F en 31 en Standaard 701* alleen van toepassing wanneer communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle in de controleverklaring over dergelijke financiële overzichten vereist is op grond van wet- of regelgeving of de accountant anderszins besluit om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en kernpunten van de controle te communiceren. Wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring over een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, is *Standaard 701* in zijn totaliteit van toepassing en dient ook over *materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in overeenstemming met Standaard 700 paragraaf 29E respectievelijk 29F* te worden gecommuniceerd in de *controleverklaring*.³³

Andere informatie

A21 Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie. In de context van deze Standaard worden rapporten die het enkele financieel overzicht of specifieke element van een financieel overzicht bevatten of daarmee samengaan, waarvan het doel is om eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te verschaffen over aangelegenheden die worden gepresenteerd in het enkele financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, beschouwd als jaarverslagen voor de doeleinden van Standaard 720. Wanneer de accountant vaststelt dat de entiteit van plan is om een dergelijk rapport uit te brengen, zijn de vereisten in Standaard 720 van toepassing op de controle van een enkel financieel overzicht of het element.

Naam van de opdrachtpartner

A22 Het vereiste in Standaard 700 voor de accountant om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring is ook van toepassing op de controles van enkele financiële overzichten van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.^{34 35} of een specifiek element van financiële overzichten van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*. Van de accountant kan op grond van wet- of regelgeving vereist zijn om de naam van de opdrachtpartner in de controleverklaring op te nemen of hij kan anderszins besluiten om dit te doen als hij rapporteert over een enkel financieel overzicht of een element van een financieel overzicht van andere entiteiten dan *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten en over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element in een financieel overzicht

(Zie Par. 14)

³⁰ Zie Standaard 700, paragraaf 39(b)(iv).

³¹ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

³² Standaard 700, paragraaf 30.

³³ Standaard 700, paragraaf 31.

³⁴ Standaard 700, paragraaf 46 en A61, A62 en A63.

³⁵ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

Overwegen van de implicaties van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en voor de daarbij horende controleverklaring

A23 Paragraaf 14 vereist van de accountant om de implicaties van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten te overwegen voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en de daarbij horende controleverklaring. Overwegen of een aangelegenheid in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten relevant is in de context van een opdracht om te rapporteren over een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A24 Factoren die relevant kunnen zijn bij het overwegen van die implicaties omvatten:

- de aard van de aangelegenhe(i)d(en) die wordt(worden) beschreven in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten en de mate waarin het betrekking heeft op hetgeen is opgenomen in het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht;
- de diepgaande invloed van de aangelegenhe(i)d(en) beschreven in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten;
- de aard en mate van de verschillen tussen de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving;
- de mate van het verschil tussen de periode(n) die wordt(worden) omvat door de volledige set van de financiële overzichten vergeleken met de periode(n) of data van het enkele financieel overzicht of het element van het financieel overzicht;
- de verstreken tijd sinds de datum van de controleverklaring over de volledige set van de financiële overzichten.

A25 Bijvoorbeeld in het geval van een controleoordeel met beperking met betrekking tot vorderingen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten en het enkele financieel overzicht vorderingen omvat of het specifieke element van het financieel overzicht betrekking heeft op vorderingen, is het waarschijnlijk dat er implicaties zullen zijn voor de controle. Aan de andere kant, als de aangepaste controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten betrekking heeft op de classificatie van schulden op lange termijn, dan is het minder waarschijnlijk dat er implicaties zullen zijn voor een controle van het enkele financieel overzicht dat de winst- en verliesrekening betreft of als het specifieke element van het financiële overzicht betrekking heeft op vorderingen.

A26 Kernpunten van de controle die gecommuniceerd worden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten kunnen implicaties hebben voor de controle van een enkel financieel overzicht of het specifieke element van het financieel overzicht. De informatie die is opgenomen in de sectie *Kernpunten van de controle* over hoe de aangelegenheid werd behandeld in de controle van volledige set van financiële overzichten kan nuttig zijn voor de bepaling door de accountant hoe hij de aangelegenheid kan behandelen wanneer deze relevant is voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van het financieel overzicht.

Opnemen van een referentie naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten

A27 Zelfs wanneer bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten geen implicaties hebben voor de controle of voor de controleverklaring over het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht is het mogelijk dat de accountant het passend acht om naar de aangelegenhe(i)d(en) te verwijzen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in een controleverklaring over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht. (Zie Standaard 706).³⁶ De accountant kan het bijvoorbeeld gepast achten om in de controleverklaring over het enkele financieel overzicht of het

³⁶ Standaard 706, paragraaf 10 en 11.

specifieke element van het financieel overzicht te verwijzen naar de sectie *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten.

Afkeurend oordeel of oordeelonthouding in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van een entiteit

(Zie Par. 15)

- A28 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 geheel.³⁷

³⁷ Standaard 510, *Initiële controle-opdrachten – Beginsaldi*, paragraaf A8, alsmede Standaard 705, paragraaf A16.

Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

(Zie Par. A3)

- vorderingen, voorziening voor dubieuze vorderingen, voorraad, de verplichting voor opgebouwde uitkeringen van een privaat pensioenplan, de vastgelegde waarde van geïdentificeerde 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 van de onafhankelijke accountant betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht

(Zie Par. A17)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht verwijzen wij u naar www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

810 Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

Inleiding	1-2
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1
<i>Ingangsdatum</i>	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	5-27
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	5-7
<i>Aard van de werkzaamheden</i>	8
<i>Vorm van het oordeel</i>	9-11
<i>Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten</i>	12-13
<i>Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten</i>	14-15
<i>De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten</i>	16-21
<i>Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen</i>	22
<i>Vergelijkende cijfers</i>	23-24
<i>Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten</i>	25
<i>Associëren van de accountant</i>	26-27
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A27
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	A1-A7
<i>Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten</i>	A8
<i>Vorm van het oordeel</i>	A9
<i>Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten</i>	A10
<i>Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten</i>	A11-A16
<i>De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten</i>	A17-A23
<i>Vergelijkende cijfers</i>	A24-A25
<i>Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten</i>	A26
<i>Associëren van de accountant</i>	A27

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied 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.*

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 de verworven controle-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.
 - b *gecontroleerde financiële overzichten* – Financiële overzichten¹ 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 periode.² Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

1 Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, geeft een definitie van de term 'financiële overzichten'.

2 Standaard 200, paragraaf 13(f).

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 Par. A1)
- 6 Voordat de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, dient hij: (Zie Par. A2)
 - a te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en 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 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 Par. 9, 10 en 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 paragraaf 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 identificeren;
 - 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 Par. A8)

Vorm van het oordeel

- 9 Wanneer de accountant heeft geconcludeerd dan 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 Par. A9)
 - a de bijgevoegde 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 bijgevoegde 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 paragraaf 9, dient de accountant:
 - a de werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 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 paragraaf 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 zijn van de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie Par. 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 uit te brengen voordat de afweging van de accountant van dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten overeenkomstig Standaard 560³ is afgerond.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

- 14 De accountant dient de informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat om alle van materieel belang zijnde inconsistentie en tussen de informatie en de samengevatte financiële overzichten.
- 15 Indien de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert, dient de accountant de aangelegenheid met het management te bespreken en te bepalen of de samengevatte financiële overzichten of de informatie opgenomen in het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring moeten worden herzien. Indien de accountant bepaalt dat de informatie moet worden herzien en het management weigert om de informatie te herzien voor zover noodzakelijk, dient de accountant passende actie te ondernemen in de gegeven omstandigheden inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

- 16 De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten:⁴ (Zie Par. A23)
 - a een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke accountant is; (Zie Par. A17)
 - b een geadresseerde; (Zie Par. A18)
 - c identificatie van de samengevatte financiële overzichten waarover de accountant rapporteert, met inbegrip van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de samengevatte financiële overzichten; (Zie Par. A19)
 - d identificatie van de gecontroleerde financiële overzichten;
 - e met toepassing van paragraaf 20, een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht; (Zie Par. 9, 10 en 11)
 - f een vermelding 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 en de daarbij horende controleverklaring het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij behorende controleverklaring niet kan vervangen;
 - g waar van toepassing, de vermelding zoals vereist op grond van paragraaf 12;
 - h verwijzing naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, met toepassing van paragraaf 19 en 20, het feit dat een goedkeurend oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;

³ Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*.

⁴ Paragraaf 19 en 20 van deze Standaard, die de omstandigheden behandelen waarin de controleverklaring bij de financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast die welke in deze paragraaf worden genoemd.

- i een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management⁵ voor de samengevatte financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management⁶ verantwoordelijk is voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
 - j een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel op basis van de werkzaamheden van de accountant uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met [of een getrouwe samenvatting zijn van] de gecontroleerde financiële overzichten;
 - k de ondertekening door de accountant;
 - l het adres van de accountant;
 - m de datum van de controleverklaring. (Zie Par. A20)
- 17 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 Par. A18)
- 18 De accountant dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie Par. A20)
- 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.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten
(Zie Par. A23)

- 19 Wanneer de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten het volgende omvat:
- a een oordeel met beperking in overeenstemming met Standaard 705⁷ ;
 - b een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706⁸ ;
 - c een sectie *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* in overeenstemming met Standaard 570⁹ ;
 - d communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard 700¹⁰ en 701¹¹ ; of
 - e een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 beschrijft;¹²

en de accountant ervan overtuigd is dat de samengevatte financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, consistent zijn met of een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde

⁵ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

⁶ Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.

⁷ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

⁸ Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

⁹ Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22.

¹⁰ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

¹¹ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

¹² Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten, in toevoeging op de elementen in paragraaf 16:

- 1 te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking omvat, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, een paragraaf inzake overige aangelegenheden, een sectie *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit*, communicatie van *materialiteit*, *reikwijdte van de groepscontrole* en de kernpunten van de controle, of een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie beschrijft; en (Zie Par. A21)
- 2 te beschrijven: (Zie Par. A22)
 - a de basis voor het oordeel met beperking bij de gecontroleerde financiële overzichten en het eventuele effect daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
 - b de aangelegenheid waarnaar wordt verwezen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de paragraaf inzake overige aangelegenheden of de *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
 - c de ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang van de andere informatie en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring. (Zie Par. A15)
- 20 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 paragraaf 16 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. (Zie Par. A23)

Aangepast oordeel over de samengevatte financiële overzichten

- 21 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 Par. A23)

Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen

- 22 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

- 23 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 onre-

delijke omissie op de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A24)

- 24 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 overzichten.¹³ (Zie Par. A25)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

- 25 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 Par. A26)

Associëren van de accountant

- 26 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 ongepaste wijze in verband brengt met de samengevatte financiële overzichten in dat document. (Zie Par. A27)
- 27 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:
- a de verwijzing naar de accountant wordt gemaakt in de context van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
 - b 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

13 Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*.

zijn opgezet om te voorkomen dat het management op ongepaste wijze naar de accountant verwijst.
(Zie Par. A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht

(Zie Par. 5 en 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 paragraaf 6 kan blijken uit de schriftelijke aanvaarding van de opdrachtvoorwaarden door het management.

Criteria

(Zie Par. 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 210¹⁴, 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:

¹⁴ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A3, A8 en A9.

- a op adequate wijze hun samengevatte karakter toelichten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
 - b 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;
 - c de toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzetten;
 - d overeenkomen met of kunnen worden herberekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
 - e 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 paragraaf 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 20XX*.

Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie Par. 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 Par. 9)

- A9 Een conclusie gebaseerd op een evaluatie van de controle-informatie die is verkregen door het uitvoeren van de in paragraaf 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 paragraaf 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 bij de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie Par. 12)

- A10 De werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 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.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

(Zie Par. 14 en 15)

- A11 Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in een controle van financiële overzichten. In de context van Standaard 720 is andere informatie financiële of niet financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring.
- A12 Daarentegen behandelen paragrafen 14 en 15 de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot informatie opgenomen in een document dat ook de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat. Deze informatie kan omvatten:
- een deel van of alle aangelegenheden die ook behandeld zijn in de andere informatie die is opgenomen in het jaarverslag (bijv. wanneer de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen in een samengevat jaarverslag); of
 - aangelegenheden die niet behandeld zijn in de andere informatie opgenomen in het jaarverslag.
- A13 Bij het lezen van de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de accountant zich ervan bewust worden dat dergelijke informatie misleidend is en kan het nodig zijn om passende actie te ondernemen. Relevante ethische voorschriften vereisen dat de accountant niet betrokken is bij of in verband gebracht wordt met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die een deel van of allemaal dezelfde aangelegenheden als de andere informatie in het jaarverslag behandelt

- A14 Wanneer informatie opgenomen is in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring omvat en die informatie behandelt een deel van of allemaal dezelfde aangelegenheden als de andere informatie opgenomen in het jaarverslag, kan het werk dat is uitgevoerd op die andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 adequaat zijn voor de doelstellingen van paragrafen 14 en 15 van deze Standaard.
- A15 Wanneer een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie geïdentificeerd is in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten en die niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betrekking heeft op een aangelegenheid die behandeld is in de informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring omvat, kan er een materiële inconsistentie tussen de samengevatte financiële overzichten en die informatie bestaan of kan de informatie misleidend zijn.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die aangelegenheden behandelt die niet zijn behandeld in de andere informatie in het jaarverslag

- A16 Standaard 720, aangepast waar nodig in de omstandigheden, kan nuttig zijn voor de accountant bij het bepalen van de passende actie om te reageren op de weigering van het management om de nodige wijzigingen aan te brengen in de informatie, inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel

(Zie Par. 16(a))

- A17 Een titel die aangeeft dat 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: Par. 16(b), 17)

- A18 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.

Identificatie van de samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. 16(c))

- A19 Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de samengevatte financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat informatie anders dan de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de accountant overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, om de paginanummers te identificeren waarop de samengevatte financiële overzichten worden weergegeven. Dit ondersteunt lezers bij het identificeren van de samengevatte financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 16(m) en 18)

- A20 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.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de financiële overzichten

(Zie Par. 19)

- A21 Paragraaf 19(i) van deze Standaard vereist van de accountant om een vermelding in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten op te nemen wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten communicatie van *materialiteit*, *reikwijdte van de groepscontrole* en een of meer kernpunten van de controle in overeenstemming met *Standaard 700* en 701¹⁵ bevat. Van de accountant is echter niet vereist om *materialiteit*, *de reikwijdte van de groepscontrole* of de individuele kernpunten van de controle te beschrijven in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

15 Standaard 700, paragraaf 29E, 29F, 31 en Standaard 701, paragraaf 13.

- A22 De vermelding(en) en beschrijving(en) zoals vereist op grond van paragraaf 19 zijn bedoeld om de aandacht te vestigen op die aangelegenheden en zijn geen vervanging voor het lezen van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten. De vereiste beschrijvingen zijn bedoeld om de aard van de aangelegenhe(i)d(en) duidelijk te maken en hoeven niet de corresponderende tekst in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten te herhalen.

Voorbeelden

(Zie Par. 16, 19, 20 en 21)

- A23 De bijlage bij deze Standaard bevat gevarieerde voorbeelden van controleverklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten die:
- a goedkeurende oordelen bevatten;
 - b zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de accountant aangepaste oordelen heeft uitgebracht; alsmede
 - c een aangepast oordeel bevatten.
 - d zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een vermelding omvat die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 beschrijft; en
 - e zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een sectie *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit en communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole* en andere kernpunten van de controle bevat.

Vergelijkende cijfers

(Zie Par. 23 en 24)

- A24 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.
- A25 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 informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. 25)

- A26 Standaard 700¹⁶ 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 paragraaf 25.

Associëren van de accountant

(Zie Par. 26 en 27)

¹⁶ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 53 en 54.

A27 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 betreffende samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. A23)

Voor voorbeeldteksten van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten wordt verwezen naar www.nba.nl/voorbeeldteksten.

2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Inleiding	1-13
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-4
<i>De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten</i>	5-8
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	9-12
<i>Ingangsdatum</i>	13
Doelstellingen	14-15
Definities	16-17
Vereisten	18-96
<i>Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard</i>	18-20
<i>Ethische voorschriften</i>	21
<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i>	22-23
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	24-28
<i>Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten</i>	29-41
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	42
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	43-57
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	58-60
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	61-65
<i>Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden</i>	66-68
<i>Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten</i>	69-85
<i>De beoordelingsverklaring</i>	86-92
<i>Documentatie</i>	93-96
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A151
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A5
<i>De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten</i>	A6-A7
<i>Doelstellingen</i>	A8-A10
<i>Definities</i>	A11-A13
<i>Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard</i>	A14
<i>Ethische voorschriften</i>	A15-A16
<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i>	A17-A25
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	A26-A33
<i>Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten</i>	A34-A62
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	A63-A69
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A70-A105
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A106-A108
<i>Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden</i>	A109-A111
<i>Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten</i>	A112-A123
<i>De beoordelingsverklaring</i>	A124-A150
<i>Documentatie</i>	A151

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard voor beoordelingsopdrachten behandelt het volgende: (Zie Par. A1)
 - a de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze is ingeschakeld om een beoordeling van financiële overzichten uit te voeren, wanneer de accountant niet betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit; en
 - b de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten.
- 2 Deze Standaard behandelt niet een beoordeling van financiële overzichten of van tussentijdse financiële informatie van een entiteit door een accountant die als de onafhankelijke accountant betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit. (Zie Par. A2)
- 3 Deze Standaard moet worden toegepast, voor zover noodzakelijk aangepast, op beoordelingen van andere historische financiële informatie. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid anders dan beoordelingen van historische financiële informatie worden onder Standaard 3000 uitgevoerd¹.

Relatie met wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

- 4 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement is van toepassing op accountantseenheden die opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten uitvoeren.

De bepalingen van deze Standaard met betrekking tot kwaliteitsmanagement op het niveau van individuele beoordelingsopdrachten hanteren als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A3, A4 en A5)

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

- 5 Het beoordelen van financiële overzichten is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, zoals beschreven in *Het Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien).² (Zie Par. A6 en A7)
- 6 Bij een beoordeling van financiële overzichten brengt de accountant een conclusie tot uitdrukking met als doel om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, te versterken. De conclusie van de accountant is gebaseerd op het feit dat de accountant een beperkte mate van zekerheid verkrijgt. De beoordelingsverklaring omvat een beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht als context voor de lezers van de verklaring om de conclusie te begrijpen.
- 7 De accountant verzoekt voornamelijk om inlichtingen en voert cijferanalyses uit om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Deze informatie vormt de basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, die in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard tot uitdrukking wordt gebracht.
- 8 Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit. De accountant doet dit voor zover hij

¹ Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.

² *Het Stramien*, paragraaf 7 en 11.

dit in de situatie noodzakelijk acht, om in staat te zijn overeenkomstig deze Standaard een conclusie te vormen over de financiële overzichten.

Autoriteit van deze Standaard

- 9 Deze Standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de Standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een beoordelingsopdracht.
- 10 Deze Standaard bevat vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 11 Bovendien bevat deze Standaard inleidend materiaal, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die context verschaffen en relevant zijn voor een degelijk begrip van de Standaard.
- 12 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verschaffen verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereisten opleggen zijn ze wel relevant voor de juiste toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze Standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

- 13 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 14 De doelstellingen van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten onder deze Standaard zijn om:
 - a een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door deze Standaard.
- 15 In alle gevallen waar er geen beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in de beoordelingsverklaring in de omstandigheden onvoldoende is, vereist deze Standaard dat de accountant:
 - een onthouding van een conclusie formuleert in de uitgebrachte verklaring; of
 - indien van toepassing, de opdracht teruggeeft indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A8, A9 en A10, A121 en A122)

Definities

- 16 De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.
- 17 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

- a *cijferanalyses* - cijferanalyses als bedoeld in paragraaf 4 van Standaard 520.
- b *opdrachtrisico* - risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
- c *financiële overzichten voor algemene doeleinden* - financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel a, van Standaard 700.
- d *stelsel voor algemene doeleinden* - stelsel als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel b, van Standaard 700.
- e *verzoek om inlichtingen* - Het verzoek om inlichtingen bestaat uit het zoeken naar informatie van goed ingelichte personen binnen of buiten de entiteit.
- f *beperkte mate van zekerheid* - Het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, als de basis voor het tot uitdrukking brengen van een conclusie overeenkomstig deze Standaard. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten versterken. (Zie Par. A13)
- g *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200.
- h *professionele oordeelsvorming* - toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake assurance, financiële verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de beoordelingsopdracht.
- i *Relevante ethische voorschriften* – beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van beoordelingsopdrachten. Relevante ethische voorschriften betreffen doorgaans de bepalingen van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO), samen met de nationale vereisten die stringenter zijn.
- j *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* - financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 800.
- k *stelsel voor bijzondere doeleinden* - stelsel als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel b, van Standaard 800.
- l *opdrachtpartner*- partner of andere persoon aangesteld door de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de verklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- m *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200. (Zie Par. A11 en A12)
- n *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200. (Zie Par. A11 en A12)

Vereisten

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten om de doelstellingen van de Standaard te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A14)

Het naleven van relevante vereisten

- 19 De accountant dient iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij een vereiste voor de beoordelingsopdracht niet relevant is. Een vereiste is relevant voor de beoordelingsopdracht wanneer de betreffende omstandigheden van toepassing zijn.
- 20 De accountant dient in de beoordelingsverklaring geen naleving van deze Standaard te vermelden, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient alle relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief de vereisten die betrekking hebben op onafhankelijkheid. (Zie Par. A15 en A16)

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

- 22 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. Hij dient daarbij te erkennen dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A17, A18, A19 en A20)
- 23 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

- 24 De opdrachtpartner dient te beschikken over competentie op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken en op het gebied van financiële verslaggeving en over capaciteiten, waaronder voldoende tijd, die passend zijn in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A26)
- 25 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)
 - a Het managen en bereiken van kwaliteit bij iedere beoordelingsopdracht die aan de partner is toegewezen en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht;
 - b de aansturing van, het toezicht op en het plannen en uitvoeren van de beoordelingsopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; (Zie Par. A31)
 - c de beoordelingsverklaring die onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - d de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid, waaronder:
 - i zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten zijn gevolgd, en dat getrokken conclusies passend zijn. Hierbij is de overweging inbegrepen of er informatie is die ertoe zou kunnen leiden dat de opdrachtpartner concludeert dat het bij het management ontbreekt aan integriteit; (Zie Par. A32 en A33)
 - ii vaststellen dat voldoende en geschikte middelen worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en alle veranderingen die kunnen opkomen gedurende de opdracht
 - iii zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, en ook assurance-vaardigheden en -technieken en deskundigheid in financiële verslaggeving, om:
 - a de beoordelingsopdracht overeenkomstig professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren; en
 - b een verklaring uit te brengen die onder de gegeven omstandigheden passend is; en

- iv het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
- v Indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, het rapport niet te dateren totdat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond.³

Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding

- 26 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid. De accountantseenheid en de opdrachtpartner kunnen dan de noodzakelijke actie ondernemen.

Het naleven van relevante ethische voorschriften

- 27 Gedurende de opdracht dient de opdrachtpartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op assurance-informatie die duidt op een overtreding van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam in strijd met de relevante ethische voorschriften hebben gehandeld, dient de opdrachtgever in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende actie te bepalen.

Het monitoren en herstellen

- 28 Onder een kwaliteitsmanagementsysteem van een accountantseenheid valt een monitorings- en herstelproces om:
- a Relevante, betrouwbare en tijdige informatie te verschaffen aan de accountantseenheid over de opzet, implementatie en in werking houden van het kwaliteitsmanagementsysteem.
 - b Passende maatregelen te nemen om op geïdentificeerde tekortkomingen in te spelen zodat tekortkomingen tijdig worden hersteld door de accountantseenheid.
- De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitorings- en herstelproces van de accountantsseenheid zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen. Dit omvat ook de vraag of de informatie van invloed kan zijn op de beoordelingsopdracht.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

- 29 Tenzij op grond van wet- of regelgeving vereist, dient de accountant een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden indien: (Zie Par. A34 en A35)
- a de accountant zich er niet van heeft kunnen vergewissen:
 - i *dat er sprake is van een rationeel doel voor de opdracht; of (Zie Par. A36)*
 - ii *dat een beoordelingsopdracht in de omstandigheden passend zou zijn. (Zie Par. A37)*
 - b de accountant reden heeft om aan te nemen dat er aan de relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
 - c de eerste inschatting van de accountant aangaande de omstandigheden van de opdracht aanwijst dat de informatie die nodig is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren waarschijnlijk niet beschikbaar of onbetrouwbaar is; (Zie Par. A38)

³ Artikel 13(2)(b) van de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*

- d de accountant redenen heeft om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden; of (Zie Par. A37(b))
- e het management of de met governance belaste personen een beperking opleggen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in de voorwaarden van een voorgestelde beoordelingsopdracht. Dit in zodanige mate dat de accountant veronderstelt dat die beperking erin zal resulteren dat de accountant een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten zal formuleren.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

- 30 Voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht dient de accountant: (Zie Par. A39)
- a te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is. Dit is inclusief, in het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, het verwerven van inzicht in het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en in de beoogde gebruikers; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43, A44, A45 en A46)
 - b de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A47, A48, A49 en A50)
 - i voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
 - ii voor een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - iii om de accountant te voorzien van:
 - a toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b aanvullende informatie waar de accountant bij het management in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
 - c onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.
- 31 Indien de accountant niet overtuigd is dat wordt voldaan aan elk van de aangelegenheden zoals die hierboven zijn beschreven als randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om de accountant tevreden te stellen over die aangelegenheden dient de accountant de voorgestelde opdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een opdracht die echter onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. In dat geval dient de accountant in de beoordelingsverklaring niet op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.
- 32 Indien na de aanvaarding van de opdracht aan het licht komt dat de accountant niet overtuigd is van het voldoen aan de bovenstaande randvoorwaarden, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken en dient hij te bepalen:
- a of de aangelegenheid kan worden opgelost;
 - b of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - c of, en zo ja, hoe de aangelegenheid in de beoordelingsverklaring moet worden gecommuniceerd.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

- 33 De beoordelingsverklaring die voor de beoordelingsopdracht wordt uitgebracht, verwijst alleen naar deze Standaard indien de verklaring voldoet aan de vereisten van paragraaf 86.
- 34 In sommige gevallen, wanneer de beoordeling wordt uitgevoerd conform van toepassing zijnde wet- of regelgeving van een rechtsgebied, kan relevante wet- of regelgeving de lay-out of de formulering van de beoordelingsverklaring voorschrijven in een vorm of in termen die significant afwijken van de vereisten in deze Standaard. In die gevallen dient de accountant te evalueren of gebruikers de zekerheid die door de beoordeling van de financiële overzichten wordt verkregen verkeerd kunnen begrijpen en, zo ja, of aanvullende informatie in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden kan beperken. (Zie Par. A51 en A148)
- 35 Indien de accountant concludeert dat een aanvullende uitleg in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de beoordelingsopdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een beoordeling die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de accountant in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. (Zie Par. A51 en A148)

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

- 36 Voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht dient de accountant de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, in voorkomend geval.
- 37 De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst, en dient het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53, A54 en A56)
- a het beoogd gebruik en verspreiding van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
 - b identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - c de doelstelling en reikwijdte van de beoordelingsopdracht;
 - d de verantwoordelijkheden van de accountant;
 - e de verantwoordelijkheden van het management, inclusief die in paragraaf 30(b); (Zie Par. A47, A48, A49, A50 en A55)
 - f een vermelding dat de opdracht geen controle betreft en dat de accountant geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking zal brengen; en
 - g een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant zal worden uitgebracht en een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waardoor de verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

Doorlopende opdrachten

- 38 Bij doorlopende beoordelingsopdrachten dient de accountant te evalueren of er omstandigheden zijn die vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Dit met inbegrip van veranderingen in de overwegingen inzake de opdracht aanvaarding. Tevens dient de accountant te evalueren of de noodzaak bestaat om het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A57)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

- 39 De accountant dient niet in te stemmen met een verandering in de opdrachtvoorwaarden indien er geen redelijke rechtvaardiging voor deze verandering bestaat. (Zie Par. A58, A59 en A60)

- 40 Indien de accountant, voorafgaand aan het voltooien van de beoordelingsopdracht, wordt verzocht om de opdracht te veranderen in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verschaft, dient de accountant te bepalen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dit te doen. (Zie Par. A61 en A62)
- 41 Indien de opdrachtvoorwaarden wijzigen tijdens de opdracht dienen de accountant en het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen en vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

- 42 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de beoordelingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de beoordelingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A63, A64, A65, A66, A67, A68 en A69)

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

- 43 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen en deze materialiteit toe te passen bij het opzetten van de werkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten die vanuit die werkzaamheden zijn verkregen. (Zie Par. A70, A71, A72 en A73)
- 44 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien wanneer hij zich gedurende de beoordeling bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid om aanvankelijk een ander bedrag te bepalen. (Zie Par. A74)

Het inzicht van de accountant

- 45 De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om gebieden in de financiële overzichten te kunnen identificeren waar zich waarschijnlijk afwijkingen van materieel belang voor zullen doen. Daarmee verschaft hij zich een basis voor het opzetten van werkzaamheden om op die gebieden in te spelen. (Zie Par. A75, A76 en A77)
- 46 Het inzicht van de accountant dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A78, A87 en A90)
- a relevante sector, regelgevende en andere externe factoren, inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b de aard van de entiteit, inclusief:
 - i haar activiteiten;
 - ii haar structuur inzake eigendom en governance;
 - iii de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen;
 - iv de wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; en
 - v de doelstellingen en strategieën van de entiteit.
 - c de administratieve systemen en administratie van de entiteit; en
 - d de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

- 47 Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, dient de accountant cijferanalyses op te zetten en uit te voeren en te verzoeken om inlichtingen: (Zie Par. A79, A80, A81, A82, A83, A87 en A90)
- a om in te spelen op alle elementen die van materieel belang zijn in de financiële overzichten, inclusief toelichtingen; en

- b om zich te richten op het inspelen op gebieden in de financiële overzichten waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen.
- 48 De verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A84, A85, A86, A87 en A88)
- a de wijze waarop het management significante schattingen maakt die onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
 - b het identificeren van verbonden partijen en transacties met verbonden partijen, inclusief het doel van die transacties;
 - c de vraag of er significante, ongebruikelijke of complexe transacties, gebeurtenissen of aan-gelegenheden zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief:
 - i significante wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
 - ii significante wijzigingen in de voorwaarden van contracten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de entiteit, inclusief voorwaarden van financierings- en schuldencontracten of convenanten;
 - iii significante journaalposten of overige aanpassingen aan de financiële overzichten;
 - iv significante transacties die voorkomen of worden verwerkt rondom het einde van de verslag-periode;
 - v de status van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen die gedurende eerdere opdrachten zijn geïdentificeerd; en
 - vi effecten of mogelijke implicaties voor de entiteit van transacties of relaties met verbonden partijen;
 - d het bestaan van feitelijke, vermoede of vermeende:
 - i fraude of illegale handelingen die de entiteit beïnvloeden; en
 - ii het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn. Zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.
 - e of het management gebeurtenissen heeft geïdentificeerd en geadresseerd die zich voordoen tus-sen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist;
 - f de basis voor de inschatting van het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A89)
 - g of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
 - h verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn en die de financiële overzichten van de entiteit inclusief toelichtingen beïnvloeden of hebben beïnvloed; en
 - i niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn gedurende de financiële verslaggevingsperiode.
- 49 Bij het opzetten van cijferanalyses dient de accountant te overwegen of de gegevens uit de adminis-tratieve systemen en de administratie van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses. (Zie Par. A89, A90 en A91)

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Verbonden partijen

- 50 Tijdens de beoordeling dient de accountant alert te blijven op regelingen of informatie die zou kunnen wijzen op het bestaan van relaties of transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of aan de accountant heeft toegelicht.
- 51 Indien de accountant gedurende het uitvoeren van de beoordeling significante transacties buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten identificeert, dient de accountant bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent:
- a de aard van die transacties;
 - b de vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn; en
 - c de zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) van die transacties.

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving

- 52 Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, heeft plaatsgevonden binnen de entiteit, dient de accountant:
- a de aangelegenheid te communiceren, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het gepaste niveau van management of de met governance belaste personen in voorkomend geval; (Zie Par. A93)
 - b te verzoeken om een inschatting van het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten;
 - c het eventuele effect van de inschatting van het management van de effecten van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving die aan de accountant zijn gecommuniceerd in overweging te nemen in relatie tot de conclusie van de accountant over de financiële overzichten en in relatie tot de beoordelingsverklaring; en
 - d te bepalen of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A94, A95, A96, A97 en A98)
 - i van de accountant vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren;
 - ii verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Continuïteit

- 53 Een beoordeling van de financiële overzichten omvat het in overweging nemen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het in overweging nemen van de inschatting van het management van de mogelijkheid 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, of door wet- of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt.
- 54 Indien, tijdens het uitvoeren van de beoordeling, de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant: (Zie Par. A99)
- a bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent plannen voor toekomstige handelingen die invloed hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, de haalbaarheid van die plannen en of het management veronderstelt dat de uitkomsten van die plannen de situatie met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven zal verbeteren;

- b de resultaten van die verzoeken om informatie te evalueren om te overwegen of de reactie van het management voldoende basis verschaft om:
 - i de financiële overzichten te blijven presenteren op basis van de continuïteitsveronderstelling indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de continuïteitsveronderstelling omvat; of
 - ii te concluderen of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, of anderszins misleidend zijn met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
- c de reacties van het management in overweging te nemen in het licht van alle relevante informatie waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de beoordeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd

- 55 Bij het uitvoeren van de beoordeling kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te maken van werkzaamheden die door andere accountants zijn uitgevoerd, of van de werkzaamheden van een individu of organisatie dat/die over de deskundigheid beschikt in een ander kennisveld dan financiële verslaggeving of assurance. Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de beoordeling gebruik maakt van de werkzaamheden die door een andere accountant of deskundige zijn uitgevoerd, dient de accountant passende maatregelen te nemen om zich ervan te vergewissen dat de werkzaamheden adequaat zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A80)

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie

- 56 De accountant dient assurance-informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten overeenstemmen met of aansluiten op de onderliggende administratie van de entiteit. (Zie Par. A100)

Aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten

- 57 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. In dat geval zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert deze uit, zodanig dat deze voldoende zijn om de accountant in staat te stellen om: (Zie Par. A101, A102, A103, A104 en A105)
- a te concluderen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk niet toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - b te bepalen dat de aangelegenheid-/heden er toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

- 58 Indien de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist, dient de accountant bij het management te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
- 59 De accountant heeft geen verplichting enige werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de beoordelingsverklaring. Echter, indien na de datum van de beoordelingsverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden openbaar gemaakt een feit bij de accountant bekend wordt dat, wanneer het de accountant op de datum van de beoordelingsverklaring bekend was geweest, tot een aanpassing van de beoordelingsverklaring zou kunnen hebben geleid, dient de accountant:
- a de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
 - b te bepalen of het noodzakelijk is dat de financiële overzichten worden aangepast; en

- c zo ja, bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid te verwerken in de financiële overzichten.
- 60 Het is mogelijk dat het management de financiële overzichten niet wijzigt terwijl dit volgens de accountant wel noodzakelijk is en de beoordelingsverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt. Dan dient de accountant bij het management en de met governance belaste personen aan te geven dat de financiële overzichten niet openbaar kunnen worden gemaakt voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien de financiële overzichten later desalniettemin zonder de noodzakelijke wijzigingen worden openbaar gemaakt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat er op de beoordelingsverklaring wordt gesteund.

Schriftelijke bevestigingen

- 61 De accountant dient het management te verzoeken om hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het management zijn verantwoordelijkheden die beschreven staan in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden is nagekomen. De schriftelijke bevestigingen dienen te omvatten dat: (Zie Par. A106, A107 en A108)
- a het management zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief waar relevant hun getrouwe weergave. Tevens bevestigt het management dat het aan de accountant alle relevante informatie en toegang tot informatie heeft verschafft zoals in de opdrachtvoorwaarden beschreven staat; en
 - b alle transacties zijn verwerkt en in de financiële overzichten zijn weergegeven.
- Wet- of regelgeving kan aan het management de eis stellen om schriftelijke openbare verklaringen te maken over zijn verantwoordelijkheden. Indien de accountant bepaalt dat in dergelijke verklaringen, sommige of alle bevestigingen zijn opgenomen die door subparagrafen (a)-(b) zijn vereist, dan hoeven de relevante aangelegenheden die door dergelijke verklaringen worden omvat niet in de schriftelijke bevestiging te worden opgenomen.
- 62 De accountant dient tevens het management om schriftelijke bevestigingen te verzoeken waarin het management bevestigt dat het het volgende aan de accountant heeft toegelicht: (Zie Par. A107)
- a de identiteit van de verbonden partijen en van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan het management zich bewust is;
 - b significante feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude die bij het management bekend zijn en die de entiteit kunnen hebben beïnvloed;
 - c bekende actuele of mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving waarvan de effecten van het niet-naleven de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden;
 - d alle informatie die relevant is voor het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten;
 - e dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanpassing of toelichting vereist, daadwerkelijk zijn aangepast of toegelicht;
 - f verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief toelichtingen; en
 - g niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn en die door de entiteit zijn aangegaan in de financiële verslaggevingsperiode die in aanmerking is genomen.
- 63 Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschafft, dient de accountant: (Zie Par. A106)

- a de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen in voorkomend geval;
 - b de integriteit van het management opnieuw te evalueren, en het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen te evalueren; en
 - c passende actie te ondernemen, inclusief het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in de beoordelingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.
- 64 De accountant dient een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten te formuleren of de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, in voorkomend geval, indien:
- a de accountant concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het management zodanig dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - b het management de op grond van paragraaf 61 vereiste bevestigingen niet verschaft.

De datum van en de verslagperiode(n) die gedekt wordt/worden door schriftelijke bevestigingen

- 65 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als mogelijk bij, maar niet na, de datum van de beoordelingsverklaring te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle verslagperiodes die in de beoordelingsverklaring worden genoemd.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

- 66 De accountant dient te evalueren of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden. Zo niet, dan dient de accountant andere werkzaamheden uit te voeren die de accountant in de omstandigheden noodzakelijk acht om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen. (Zie Par. A109)
- 67 Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen. Dan dient de accountant de effecten die dergelijke beperkingen hebben op de reikwijdte van de beoordeling met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te bespreken. (Zie Par. A110 en A111)

Het evalueren van het effect op de beoordelingsverklaring

- 68 De accountant dient de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden te evalueren om het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen. (Zie Par. A109)

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten

- 69 Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten dient de accountant:
- a te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of op adequate wijze hiervan een beschrijving geven; (Zie Par. A112 en A113)
 - b te overwegen of, in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden:
 - i de terminologie die in de financiële overzichten wordt gehanteerd, inclusief de titel van elk financieel overzicht, geschikt is;
 - ii de financiële overzichten op adequate wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving toelichten;

- iii de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en geschikt zijn;
- iv de door het management gemaakte schattingen redelijk lijken;
- v de in de financiële overzichten gerepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk lijkt; en
- vi de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de effecten van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten, te begrijpen. (Zie Par. A114, A115 en A116)

70 De accountant dient de invloed te overwegen van:

- a niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de beoordeling, en in de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit van het voorgaande jaar, zijn geïdentificeerd op de financiële overzichten als geheel; en
- b de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief indicatoren van mogelijke tendentie bij oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A117 en A118)

71 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel, dient de overweging van de accountant tevens het volgende te omvatten: (Zie Par. A115)

- a de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel; en
- b of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen zodanig lijken weer te geven dat een getrouwe weergave bereikt wordt of, in voorkomend geval, een getrouw beeld wordt gegeven in de context van de financiële overzichten als geheel.

Het vormen van de conclusie

72 De goedkeurende of aangepaste conclusie van de accountant over de financiële overzichten dient in de gepaste vorm tot uitdrukking te worden gebracht in de context van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten is toegepast.

Goedkeurende conclusie

73 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel. Dit indien hij een beperkte mate van zekerheid heeft verkregen om te kunnen concluderen dat hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

74 Wanneer de accountant een goedkeurende conclusie tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, één van de volgende zinnen te gebruiken, indien passend: (Zie Par. A119 en A120)

- a 'Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een getrouw-beeld stelsel); of
- b 'Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

Aangepaste conclusie

- 75 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel wanneer:
- a de accountant, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - b de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot één of meerdere elementen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.
- 76 Wanneer de accountant de conclusie aanpast die over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, dient de accountant:
- a Indien passend voor de conclusieparagraaf in de beoordelingsverklaring gebruik te maken van de titel *Conclusie met beperking*, *Afkeurende conclusie*, of *Onthouding van een conclusie*; en
 - b een beschrijving te verschaffen van de aangelegenheid die de aanleiding vormt van de aanpassing onder een gepaste titel (bijvoorbeeld *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, *Onderbouwing van de afkeurende conclusie*, of *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie*, in voorkomend geval), in een aparte paragraaf in de beoordelingsverklaring direct vóór de conclusieparagraaf (waarnaar verwezen wordt als de onderbouwing voor de conclusieparagraaf).

Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

- 77 Indien de accountant bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, dient de accountant het volgende tot uitdrukking te brengen:
- a een conclusie met beperking wanneer de accountant concludeert dat de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing van materieel belang, maar niet van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
 - b een afkeurende conclusie wanneer de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten.
- 78 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt vanwege een afwijking van materieel belang, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:
- a 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
 - b 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
- 79 Wanneer de accountant een afkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

- a 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw weergegeven (of geven geen getrouw beeld), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
 - b 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
- 80 In de onderbouwing voor de conclusieparagraaf, met betrekking tot afwijkingen van materieel belang die aanleiding geven tot een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dient de accountant:
- a de financiële effecten van de afwijkingen te beschrijven en te kwantificeren indien de afwijkingen van materieel belang in verband staan met specifieke bedragen in de financiële overzichten (inclusief kwantitatieve toelichtingen), tenzij dit praktisch niet-uitvoerbaar is. In dat geval zal de accountant dit vermelden;
 - b uit te leggen hoe toelichtingen afwijken indien de afwijking van materieel belang verband houdt met beschrijvende toelichtingen; of
 - c de aard van weggelaten informatie te beschrijven indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die wel vereist is om toe te lichten. Tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, dient de accountant de weggelaten toelichtingen op te nemen waar dit praktisch uitvoerbaar is.

Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen

- 81 Indien de accountant niet in staat is om een conclusie te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant:
- a een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed; of
 - b een onthouding van een conclusie te formuleren indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.
- 82 De accountant dient de opdracht terug te geven indien zich de volgende omstandigheden voordoen: (Zie Par. A121, A122 en A123)
- a als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, is de accountant niet in staat voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten;
 - b de accountant heeft bepaald dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed zijn; en
 - c het teruggeven van de opdracht onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- 83 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen,

dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

- a 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
 - b 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
- 84 Bij het formuleren van een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten dient de accountant in de conclusieparagraaf te vermelden dat:
- a als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie* staan beschreven de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen; en
 - b de accountant derhalve geen conclusie tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten.
- 85 De accountant dient de reden(en) voor het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen op te nemen in de onderbouwing van de conclusieparagraaf. Dit heeft betrekking op de conclusie met beperking als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of wanneer de accountant een onthouding van een conclusie formuleert.

De beoordelingsverklaring

- 86 De beoordelingsverklaring voor de beoordelingsopdracht dient in schriftelijke vorm te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A124, A125, A126, A127, A148 en A150)
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring betreft van een onafhankelijke accountant in het kader van een beoordelingsopdracht;
 - b de geadresseerde(n), zoals door de omstandigheden van de opdracht wordt vereist;
 - c een inleidende paragraaf die
 - i de beoordeelde financiële overzichten identificeert, inclusief de identificatie van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de set van financiële overzichten, de datum en de verslagperiode die door elk financieel overzicht wordt omvat;
 - ii refereert aan de samenvatting van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
 - iii stelt dat de financiële overzichten beoordeeld zijn;
 - d een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een toelichting dat het management verantwoordelijk is voor: (Zie Par. A128, A129, A130 en A131)
 - i het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
 - ii een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg zijn van fraude of van fouten;

- e indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen;
 - i een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en
 - ii het is mogelijk dat het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten. Dan verwijst de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten tevens naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden;
- f een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, inclusief een verwijzing naar deze Standaard en, voor zover relevant, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie Par. A132, A133 en A149)
- g een beschrijving van een beoordeling van financiële overzichten en de beperkingen hiervan, en de volgende vermeldingen: (Zie Par. A134)
 - i een beoordelingsopdracht onder deze Standaard is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid;
 - ii de accountant voert werkzaamheden uit, die voornamelijk bestaan uit het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, en het toepassen van cijferanalyses, en evalueert de verkregen assurance-informatie; en
 - iii de werkzaamheden die tijdens een beoordelingsopdracht worden uitgevoerd zijn aanzienlijk minder dan die tijdens een controle die overeenkomstig de controlestandaarden worden uitgevoerd en derhalve brengt de accountant geen controleverklaring over de financiële overzichten tot uitdrukking;
- h een paragraaf onder de titel *Conclusie* die het volgende omvat:
 - i de conclusie van de accountant over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met paragrafen 72-85, naar gelang passend; en
 - ii een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, inclusief de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien dit geen *International Financial Reporting Standards* of *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities* zijn die door de International Accounting Standards Board zijn uitgebracht, of geen *International Public Sector Accounting Standards* die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht; (Zie Par. A135 en A136)
- i wanneer de conclusie van de accountant over de financiële overzichten is aangepast:
 - i een paragraaf onder een passende titel die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de accountant bevat in overeenstemming met paragraaf 72 en 75-85 in voorkomend geval; en
 - ii een paragraaf, onder een passende titel, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leiden tot de aanpassing; (Zie Par. A137)
- j een verwijzing naar de verplichting van de accountant onder deze Standaard om de relevante ethische voorschriften na te leven;
- k de datum van de beoordelingsverklaring; (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)
- l de ondertekening van de accountant; en (Zie Par. A138)
- m de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

- 87 De accountant kan het nodig achten de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die op grond van oordeelsvorming van de accountant van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen. Dit op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang bevat zoals deze in de financiële overzichten is weergegeven. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.
- 88 De beoordelingsverklaring bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten. Deze attendeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat als gevolg daarvan de financiële overzichten niet voor een ander doel geschikt kunnen zijn. (Zie Par. A139 en A140)
- 89 De accountant dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen direct na de paragraaf die de conclusie van de accountant bevat over de financiële overzichten onder de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* of ander passende titel.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

- 90 Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, op grond van oordeelsvorming van de accountant, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van de accountant of de beoordelingsverklaring. Indien dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit te doen in een paragraaf in de beoordelingsverklaring met de titel *Overige aangelegenheden* of een ander passende titel.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

- 91 Een accountant kan worden verzocht om overige rapporteringsverantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten te adresseren. Deze zijn aanvullend op de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard om te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dient de accountant die overige rapporteringsverantwoordelijkheden te adresseren in een aparte sectie in de beoordelingsverklaring getiteld *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen* na de sectie van de verklaring getiteld *Verklaring betreffende de financiële overzichten*. (Zie Par. A141, A142 en A143)

Datum van de beoordelingsverklaring

- 92 De accountant dient de verklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen als onderbouwing voor de conclusie van de accountant over de financiële overzichten. De accountant heeft zich ervan vergewist dat: (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)
- a alle overzichten die de financiële overzichten vormen onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, voor zover van toepassing, zijn opgesteld; en
 - b degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Documentatie

- 93 Het opstellen van de documentatie van de beoordeling verschaft assurance-informatie dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard, en in overeenstemming met door wet- of regelgeving gestelde eisen waar relevant, is uitgevoerd. Tevens verschaft de documentatie een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing voor de beoordelingsverklaring. De accountant dient de volgende aspecten van de opdracht tijdig te documenteren, op toereikende wijze om een ervaren accountant in staat te stellen om, zonder eerder met de opdracht te maken hebben gehad, het volgende te begrijpen: (Zie Par. A151)
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om deze Standaard en van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving na te leven;
 - b resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, en de conclusies van de accountant die zijn gevormd op basis van die resultaten; en
 - c significante aangelegenheden voortgekomen gedurende de opdracht, de daaruit door de accountant getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.
- 94 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden zoals in deze Standaard is vereist, dient de accountant het volgende vast te leggen:
- a wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
 - b wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld voor het doel van kwaliteitsmanagement voor de opdracht, en de datum en de omvang van de beoordeling.
- 95 De accountant dient tevens discussies met het management, de met governance belaste personen en anderen te documenteren die relevant zijn voor het uitvoeren van de beoordeling van significante aangelegenheden die voortkomen uit de opdracht, inclusief de aard van die aangelegenheden.
- 96 Indien de accountant in de loop van de opdracht informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de bevindingen van de accountant met betrekking tot significante aangelegenheden die invloed hebben op de financiële overzichten, dient de accountant te documenteren op welke wijze deze inconsistentie is geadresseerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 Bij het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten kan de accountant ertoe gehouden zijn om te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde eisen die kunnen afwijken van de vereisten die in deze Standaard zijn vastgesteld. Terwijl de accountant de aspecten van deze Standaard in deze omstandigheden nuttig kan vinden, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om zeker te stellen dat alle relevante juridische, regelgevende en beroepsverplichtingen worden nageleefd.

A2 -

Relatie met de NVKS

(Zie Par. 4)

- A3 De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor assurance-opdrachten, inclusief beoordelingsopdrachten, op te zetten, te implementeren en in werking te houden.⁴ De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de

⁴ Artikel 4, NVKS

accountantseenheid om beleidslijnen of procedures op te zetten voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.⁵ De NVKS behandelt ook de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, alsmede de uitvoering en de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het risico-inschattingsproces van de accountantseenheid;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;
- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e opdrachtuitvoering;
- f middelen;
- g informatie en communicatie; en
- h het monitorings- en herstelproces.

Accountantseenheden of nationale vereisten kunnen andere terminologie of raamwerken gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

- A4 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem opzet, implementeert en in werking houdt voor assurance-opdrachten, waaronder beoordelingsopdrachten van financiële overzichten, dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
- a de accountantseenheid en haar personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en aan de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
 - b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn⁶.
- A5 Nationale vereisten die de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid behandelen om een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te houden zijn minstens zo veeleisend als wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement wanneer zij inspelen op NVKS-vereisten en zij de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstelling van de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement te behalen.

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

(Zie Par. 5, 8 en 14)

- A6 Beoordelingen van financiële overzichten kunnen worden uitgevoerd voor een brede groep entiteiten die variëren in type of omvang, of in complexiteitsniveau van hun financiële verslaggeving. In bepaalde rechtsgebieden kan een beoordeling van financiële overzichten van bepaalde soorten entiteiten tevens onderworpen zijn aan plaatselijke wet- en regelgeving en gerelateerde verslaggevingsvereisten.
- A7 Beoordelingen kunnen in allerlei omstandigheden worden uitgevoerd. Ze kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor entiteiten die zijn vrijgesteld van een verplichte controle uit hoofde van wet- en regelgeving. Er kan tevens op vrijwillige basis om beoordelingen worden verzocht, zoals bij het uitvoeren van financiële verslaggeving met betrekking tot de voorwaarden van een privaat contract, of ter ondersteuning bij financieringsregelingen.

Doelstellingen

(Zie Par. 15)

⁵ Artikel 13(1) van de NVKS

⁶ NVKS, artikel 4.

- A8 Deze Standaard vereist van de accountant dat hij over de financiële overzichten een onthouding van een conclusie formuleert indien:
- a de accountant een rapport uitbrengt, of van hem wordt vereist om voor de opdracht een rapport uit te brengen; en
 - b de accountant niet in staat is om over de financiële overzichten een conclusie te vormen:
 - als gevolg van het onvermogen om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen; en
 - de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.
- A9 De situatie waarin tijdens een beoordelingsopdracht de accountant niet in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (aangeduid als een beperking in reikwijdte) kan voortkomen uit:
- a omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
 - b omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant;
 - c beperkingen die door het management of de met governance belaste personen van de entiteit worden opgelegd.
- A10 Deze Standaard zet vereisten en leidraden voor de accountant uiteen wanneer de accountant een beperking in de reikwijdte tegenkomt voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht of tijdens de opdracht.

Definities

(Zie Par. 16 en 17)

Het gebruik van de termen 'management' en 'de met governance belaste personen'

- A11 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen diverse soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen zijn van invloed op de wijze waarop de accountant de vereisten van deze Standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zin "het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen" die gebruikt wordt op verschillende plekken in deze Standaard bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van de entiteit verschillende management- en governance structuren kunnen hebben.
- A12 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van financiële informatie en externe financiële verslaggeving zullen onder het management of de met governance belaste personen vallen. Dit is afhankelijk van factoren zoals:
- de middelen en structuur van de entiteit; en
 - de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- of regelgeving uiteen is gezet of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in formele afspraken inzake governance of aansprakelijkheid van de entiteit (bijvoorbeeld zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocumenten van de entiteit).
- Bijvoorbeeld, in kleine entiteiten is er vaak geen scheiding in management en governance functies. In grotere entiteiten is het management vaak verantwoordelijk voor de uitvoering van de zaken of activiteiten van de entiteit en de verslaggeving daaromtrent, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In sommige rechtsgebieden is de verantwoordelijkheid voor het opstellen van financiële overzichten voor een entiteit de juridische verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen terwijl in andere rechtsgebieden het de verantwoordelijkheid is van het management.

Beperkte mate van zekerheid - Gebruik van de term voldoende en geschikte assurance-informatie
(Zie Par. 17(f))

- A13 Voldoende en geschikte assurance-informatie is vereist om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om de conclusie van de accountant te ondersteunen. Assurance-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit werkzaamheden die worden uitgevoerd tijdens de beoordeling.

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

(Zie Par. 18)

- A14 Deze Standaard doet geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een beoordeling van financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de vereisten gesteld in deze Standaard, zal een beoordeling die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, niet automatisch voldoen aan deze Standaard.

Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

- A15 De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt. De *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) verschaft een toetsingskader om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

- A16 In het geval van een opdracht om financiële overzichten te beoordelen vereist de VGBA dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als onafhankelijk in wezen en in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een conclusie te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn conclusie zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 22)

- A17 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van assurance-informatie bij een beoordeling. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistenties en het onderzoeken van tegenstrijdige assurance-informatie. Het omvat ook het ter discussie stellen van de betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om inlichtingen en overige informatie die is verkregen van het management en de met governance belaste personen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

- A18 Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende:
- assurance-informatie die niet consistent is met overige verkregen assurance-informatie;
 - informatie die tevens de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie worden gebruikt;
 - omstandigheden die wijzen op mogelijke fraude;
 - elke omstandigheid die aanvullende werkzaamheden zou behoeven.
- A19 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de beoordeling is nodig wanneer de accountant de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
 - het over generaliseren bij het trekken van conclusies uit de verkregen assurance-informatie;
 - het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die tijdens de beoordeling zijn uitgevoerd en het evalueren van de resultaten daarvan.
- A20 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen ten aanzien van de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. Echter, de opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Ook is het niet toegestaan dat hij zich tevreden stelt met assurance-informatie die niet adequaat is voor het doel van de beoordeling.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 23)

- A21 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een beoordelingsopdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische voorschriften, de vereisten van deze Standaard en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, de toepassing van relevante kennis en ervaring met de feiten en omstandigheden van de opdracht worden vereist. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk:
- met betrekking tot beslissingen over materialiteit, de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt zijn om aan de eisen van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verzamelen;
 - bij het evalueren of de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden, het opdrachtrisico wordt teruggebracht naar een niveau dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is;
 - bij het in overweging nemen van de oordeelsvormingen van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
 - bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten op basis van de verkregen assurance-informatie, inclusief het overwegen van de redelijkheid van de schattingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.
- A22 Professionele oordeelsvorming van een accountant onderscheidt zich omdat het wordt uitgevoerd door een accountant wiens training, kennis en ervaring, inclusief het gebruik van assurance-vaardigheden en -technieken, een hulpmiddel zijn geweest bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvormingen te komen. Consultatie inzake ingewikkelde of omstrede aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.
- A23 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij individuele opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die gedurende de opdracht bij de accountant bekend zijn, inclusief:

- kennis die is verworven bij opdrachten die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten in voorgaande verslagperiodes, waar van toepassing;
- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar administratieve systeem en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector van de entiteit;
- de mate waarin het opstellen en presenteren van de financiële overzichten het toepassen van oordeelsvorming door het management vereist.

A24 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd:

- op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt; 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 verklaring.

A25 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Deze dient tevens op passende wijze te worden gedocumenteerd overeenkomstig de vereisten van deze Standaard. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet onderbouwd zijn anders dan door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 24 en 25)

A26 Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht, inclusief het verkrijgen en het evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling;
- het in voorkomend geval toepassen van werkzaamheden tijdens de beoordelingsopdracht, wat overige soorten werkzaamheden kan omvatten ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses (zoals inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, observatie en confirmatie);
- systematische documentatiepraktijken; en
- het toepassen van vaardigheden en praktijken die relevant zijn voor het schrijven van rapportages voor assurance-opdrachten.

A27 Binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid:

- om beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid te implementeren die van toepassing zijn op de opdracht; en
- om informatie die voortvloeit uit de beoordelingsopdracht te communiceren aan de accountantseenheid zoals vereist op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid om het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid te ondersteunen.

A28 De opdrachtpartner neemt de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit voor iedere beoordelingsopdracht. De acties van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam in die context benadrukken het feit dat de kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een beoordelingsopdracht en het belang voor de kwaliteit van de beoordelingsopdracht van:

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde vereisten;

- b het voldoen aan de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsmanagement voor zover van toepassing;
- c het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
- d de mogelijkheid van het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles.

A29 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- Het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet effectief zullen ondervangen; of
- Informatie die is verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

- competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van beleidslijnen of procedures van de accountants-eenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten;
- het in acht nemen van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitorings- en herstelproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen⁷ in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid die van invloed kunnen zijn op de beoordelingsopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die de accountantseenheid heeft ondernomen om in te spelen op die tekortkomingen.

A30 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een beoordelingsopdracht niet was uitgevoerd overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of dat de beoordelingsverklaring niet passend was.

Het toewijzen van opdrachtteams

(Zie Par. 25(b))

A31 Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner aangelegenheden betreffende het team beschouwen zoals:

- inzicht in, en praktische ervaring met, beoordelingsopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit middels passende training en deelname;
- inzicht in professionele standaarden en in de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving;
- technische deskundigheid, inclusief expertise op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of assurance;
- kennis van relevante sectoren waarin de cliënt opereert;
- het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid inzake kwaliteitsmanagement.

⁷ Artikel 22(2), NVKS

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 25(d)(i))

- A32 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid kwaliteitsdoelstellingen vaststelt die betrekking hebben op de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten.

Informatie die de opdrachtpartner helpt bij het bepalen of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten zijn gevolgd, en dat de getrokken conclusies passend zijn, kan het volgende omvatten:

- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen; en
- significante aangelegenheden die zich hebben voorgedaan tijdens de huidige of een vorige beoordelingsopdracht en de implicaties hiervan voor het voortzetten van de relatie.

- A33 De opdrachtpartner kan redenen hebben om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden. In dit geval is het onder deze Standaard niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit door wet- of regelgeving wordt vereist. Dit kan er namelijk toe leiden dat de accountant op ongepaste wijze met de financiële overzichten van de entiteit geassocieerd wordt.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 29)

- A34 De overweging van de accountant inzake de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten, en relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, vindt gedurende de opdracht plaats, omdat condities en wijzigingen in omstandigheden zich voordoen. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden ten aanzien van de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten en evaluatie van relevante ethische voorschriften (inclusief onafhankelijkheid) aan het begin van een opdracht, geeft richting aan de beslissingen en activiteiten van de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van andere significante activiteiten voor de opdracht.

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

(Zie Par. 29)

- A35 Assurance-opdrachten kunnen alleen worden aanvaard wanneer de opdracht bepaalde kenmerken⁸ vertoont die bevorderlijk zijn voor het behalen van de doelstellingen van de accountant die voor de opdracht zijn gespecificeerd.

Rationeel doel

(Zie Par. 29(a)(i))

- A36 Het kan onwaarschijnlijk zijn dat er voor de opdracht een rationeel doel bestaat indien, bijvoorbeeld:
- a er een significante beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
 - b de accountant vermoedens heeft dat de opdrachtgevende partij voornemens is om de naam van de accountant op een ongepaste manier met de financiële overzichten te verbinden; of
 - c de opdracht bedoeld is om te voldoen aan de door wet- of regelgeving gestelde eisen en dergelijke wet- of regelgeving vereist dat de financiële overzichten worden gecontroleerd.

⁸ Stramen, paragraaf 17.

Beoordelingsopdracht is gepast

(Zie Par. 29(a)(ii))

- A37 Wanneer het voorlopige inzicht van de accountant in de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat het aanvaarden van een beoordelingsopdracht niet gepast zou zijn, kan de accountant overwegen om een ander soort opdracht aan te bevelen. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld ervan overtuigd zijn dat het uitvoeren van een controleopdracht gepaster zou zijn dan een beoordelingsopdracht. In andere gevallen, indien de omstandigheden van de opdracht het uitvoeren van een assurance-opdracht beletten, kan de accountant een samenstellingsopdracht aanbevelen of, een andere opdracht inzake administratieve dienstverlening, in voorkomend geval.

Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren

(Zie Par. 29(c))

- A38 Een voorbeeld waarbij de accountant redenen zou kunnen hebben om te betwijfelen dat de informatie die noodzakelijk is om de beoordeling uit te voeren beschikbaar of betrouwbaar zal zijn, is wanneer vermoed wordt dat de administratie die noodzakelijk is voor de doeleinden van het uitvoeren van cijferanalyses, substantieel onjuist of onvolledig is. Deze overweging is niet gericht op de behoefte die zich tijdens een beoordelingsopdracht kan voordoen om het management behulpzaam te zijn bij het aanbevelen van afsluitende journaalposten die vereist zijn om de financiële overzichten die door het management zijn opgesteld, te voltooien.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

(Zie Par. 30)

- A39 Voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht, vereist deze Standaard van de accountant om bepaalde aangelegenheden vast te stellen, waarvoor het noodzakelijk is dat de accountant en het management van de entiteit overeenstemming bereiken en welke binnen de beheersing van de entiteit liggen.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 30(a))

- A40 Een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht is dat de criteria,⁹ waar in de definitie van een assurance-opdracht naar wordt verwezen, voor de beoogde gebruikers geschikt zijn¹⁰. In het kader van deze Standaard verschafft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te beoordelen inclusief -waar relevant- de getrouwe weergave van de financiële overzichten. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld stelsels terwijl andere compliance-stelsels zijn. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en de inhoud van de financiële overzichten, inclusief wat een complete set van financiële overzichten vormt.

Aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

- A41 Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen passende basis voor het opstellen van de financiële overzichten en heeft de accountant geen gepaste criteria voor het beoordelen van de financiële overzichten.
- A42 De accountant bepaalt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten wordt toegepast in de context van zijn inzicht in wie de beoogde gebruikers van de financiële overzichten zijn. De beoogde gebruikers zijn de persoon, personen of groep personen

⁹ *Stramien*, paragraaf 34.

¹⁰ *Stramien*, paragraaf 17(b)(ii).

voor wie de accountant de verklaring opstelt. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die de beoordelingsverklaring zullen lezen, met name als er een groot aantal mensen toegang toe hebben.

- A43 In veel gevallen kan de accountant, bij het ontbreken van eventuele aanwijzingen die het tegendeel bewijzen, aannemen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is (bijvoorbeeld een stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven in een rechtsgebied om te worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van bepaalde soorten entiteiten).
- A44 Factoren die relevant zijn voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast door de accountant, omvatten:
- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld de vraag of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een not-for-profit organisatie);
 - het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of deze zijn opgesteld om aan de algemene informatiebehoeften te voldoen van een grote groep gebruikers of aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers);
 - de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of een enkel financieel overzicht);
 - de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven.
- A45 Onder deze Standaard wordt van de accountant vereist om de opdracht te weigeren:
- indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat gebruikt is om de financiële overzichten op te stellen niet aanvaardbaar is in het licht van het doel van de financiële overzichten; en
 - het management niet instemt om het stelsel inzake financiële verslaggeving te gebruiken dat naar het oordeel van de accountant aanvaardbaar is.
- A46 Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die erop wijzen dat het stelsel niet aanvaardbaar is, kunnen pas nadat de beoordelingsopdracht is aanvaard aan het licht komen. Wanneer het gebruik van dat stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management ertoe besluiten om een ander stelsel dat wel aanvaardbaar is aan te nemen. Wanneer het management dit doet, wordt van de accountant onder deze Standaard vereist om met het management de nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen om de wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving weer te geven.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 30(b) en 37(e))

- A47 De financiële overzichten die onderworpen zijn aan beoordeling, zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. Deze Standaard legt het management en de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een beoordeling overeenkomstig deze Standaard wordt echter uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die essentieel zijn voor het uitvoeren van de beoordeling. De beoordeling van de financiële overzichten ontslaat het management en de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden.
- A48 Als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten wordt van het management vereist:
- om oordeelsvormingen toe te passen bij het maken van schattingen die in de omstandigheden redelijk zijn; en
 - passende grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen.

Deze oordelen worden gevormd binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

- A49 Vanwege de significantie van de randvoorwaarden voor het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten is van de accountant onder deze Standaard vereist om overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden begrijpt voordat de opdracht wordt aanvaard. De accountant kan zowel mondeling als schriftelijk de overeenstemming van het management verkrijgen. De overeenstemming van het management wordt vervolgens opgenomen in de schriftelijke opdrachtvoorwaarden.
- A50 Indien het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten niet erkennen of weigeren te erkennen is het niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist. In omstandigheden waar van de accountant niettemin vereist wordt om de beoordelingsopdracht te aanvaarden, kan het nodig zijn dat de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, waar deze verschillen, het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht uitlegt.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

(Zie Par. 34 en 35)

- A51 Deze Standaard vereist van de accountant dat hij het naleven van deze Standaard niet weergeeft, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn heeft nageleefd. Wet- of regelgeving kan aangelegenheden voorschrijven die er doorgaans toe zouden leiden dat de accountant de opdracht weigert waar het mogelijk is om dit te doen, bijvoorbeeld wanneer:
- de accountant vaststelt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, niet aanvaardbaar is; of
 - de voorgeschreven lay-out en formulering van de beoordelingsverklaring in een vorm is of terminologie hanteert die significant verschillen van de lay-out en formulering zoals die door deze Standaard is vereist.

Onder deze Standaard voldoet een beoordeling die in deze situaties is uitgevoerd niet aan deze Standaard en kan de accountant naleving van deze Standaard niet vermelden in de verklaring. Ongeacht het feit dat het de accountant niet is toegestaan om naleving van deze Standaard te vermelden, wordt de accountant echter aangemoedigd om deze Standaard inclusief de verslaggevingsvereisten, toe te passen, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. Wanneer het passend is om verwarring te voorkomen kan de accountant overwegen een vermelding in de verklaring op te nemen dat de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 37)

- A52 Het ligt in het belang van zowel het management en de met governance belaste personen als de accountant, dat de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van de beoordelingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt om misverstanden met betrekking tot de opdracht te voorkomen.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

- A53 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast opgenomen aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij de beoordelingsopdracht;
- overeenkomsten die in het geval van een initiële opdracht worden gesloten met de eventuele voorgaande accountant;
- het feit dat een beoordelingsopdracht niet zal voldoen aan de eisen voor een controle die door wetgeving of door derden zijn gesteld;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen aan de accountant zal verschaffen;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over de feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden waarvan het management zich bewust zou kunnen worden tijdens de verslagperiode vanaf de datum van de beoordelingsverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten zullen worden openbaar gemaakt;
- een verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin uiteen zijn gezet.

A54 -

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 37(e))

A55 De accountant kan in bepaalde omstandigheden tot de conclusie komen dat het niet noodzakelijk is om bepaalde opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging vast te leggen. In dat geval wordt van de accountant nog steeds vereist om schriftelijke overeenstemming van het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen te krijgen dat zij hun verantwoordelijkheden volgend uit deze Standaard erkennen en begrijpen zoals dat onder deze Standaard is vereist. Deze schriftelijke overeenkomst kan de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden voor het management vaststelt die gelijke werking hebben als degenen die in deze Standaard zijn beschreven.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

(Zie Par. 37)

A56 Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een beoordelingsopdracht wordt in Bijlage 1 van deze Standaard uiteengezet.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 38)

A57 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op wijzen dat het passend is om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te herzien of om het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management de doelstelling en de reikwijdte van de beoordeling verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de opdracht;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

(Zie Par. 39)

A58 Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te wijzigen kan het gevolg zijn van factoren als:

- een wijziging in omstandigheden die een invloed hebben op de behoefte aan de dienst;
- misverstanden over de aard van een beoordelingsopdracht zoals deze aanvankelijk was aangevraagd;
- een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht opgelegd door het management of als gevolg van andere omstandigheden.

A59 Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk gevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging van de voorwaarden van de beoordelingsopdracht.

A60 Daarentegen hoeft een wijziging niet als aanvaardbaar te worden gezien, indien het lijkt dat de wijziging in verband staat met informatie die niet correct, niet compleet of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn het geval waarin:

- de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor een element van materieel belang in de financiële overzichten; en
- het management vraagt of de opdracht kan worden gewijzigd in een aan assurance verwante opdracht, om het door de accountant tot uitdrukking brengen van een aangepaste conclusie te voorkomen.

Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht

(Zie Par. 40)

A61 Het kan voor een accountant die de opdracht had een beoordeling overeenkomstig deze Standaard uit te voeren, nodig zijn om de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging te beoordelen in aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in deze Standaard wordt verwezen. Dit gebeurt voordat een wijziging in een beoordelingsopdracht naar een andere soort opdracht of aan assurance verwante opdracht wordt overeengekomen.

A62 Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de beoordelingsopdracht te wijzigen in een andere soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht relevant zijn voor de gewijzigde opdracht. Echter, het vereiste uit te voeren werk en het uit te brengen rapport horen zodanig te zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportage betreffende de andere opdracht of de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

- a de oorspronkelijke beoordelingsopdracht; of
- b enige werkzaamheden die uitgevoerd zouden kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke beoordelingsopdracht. Behalve wanneer de beoordelingsopdracht 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.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 42)

- A63 Bij een beoordelingsopdracht neemt de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen de vorm aan van:
- het verzoeken om inlichtingen die de accountant tijdens het uitvoeren van de werkzaamheden voor de beoordeling verricht; en
 - overige communicatie, in de context van het voeren van effectieve wederzijdse communicatie om aangelegenheden die zich voordoen te begrijpen en om een constructieve werkrelatie voor de opdracht op te bouwen.
- A64 De gepaste timing voor communicatie zal afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht verschillen. Relevante factoren omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte actie die door het management of door de met governance belaste personen worden ondernomen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significant probleem dat zich tijdens de beoordeling heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te helpen bij het verhelpen van het probleem.
- A65 Wet- of regelgeving kan het communiceren van de accountant met de met governance belaste personen inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek bepaalde communicatie of andere actie verbieden die een onderzoek door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden. 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.

Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling

- A66 Aangelegenheden om te communiceren aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen onder deze Standaard, kunnen omvatten:
- de verantwoordelijkheden van de accountant voor de beoordelingsopdracht zoals in de opdrachtbevestiging of andere geschikte schriftelijke overeenkomst zijn opgenomen;
 - significante bevindingen uit de beoordeling, zoals:
 - de opvattingen van de accountant aangaande significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief de grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingen en toelichtingen in de financiële overzichten;
 - significante bevindingen uit het uitvoeren van werkzaamheden, inclusief situaties waar de accountant de uitvoering van aanvullende werkzaamheden onder deze Standaard in overweging heeft genomen. Het kan noodzakelijk zijn dat de accountant aan de met governance belaste personen bevestigt dat zij hetzelfde inzicht hebben in de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen;
 - aangelegenheden die kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant;
 - eventuele significante problemen die tijdens de beoordeling naar voren zijn gekomen; bijvoorbeeld het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie; het onverwacht niet in staat zijn om assurance-informatie te verkrijgen waarvan de accountant vindt dat deze voor de beoordeling noodzakelijk is; of beperkingen die aan de accountant door het management zijn opgelegd. In bepaalde omstandigheden kunnen dergelijke problemen een beperking in de reikwijdte vormen die, indien hier door het management of de met governance belaste personen niet op wordt ingespeeld, kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant of tot het teruggeven van de opdracht door de accountant in bepaalde omstandigheden.
- A67 In sommige entiteiten zijn er verschillende personen verantwoordelijk voor het management en governance van een entiteit. In deze gevallen kan het management de verantwoordelijkheid hebben om de aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan de met

governance belaste personen. Communicatie door het management aan de met governance belaste personen inzake aangelegenheden waarvan het vereist is dat zij door de accountant worden gecommuniceerd, ontslaat de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om deze te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie van deze aangelegenheden door het management kan echter invloed hebben op de vorm en timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Communicatie met derden

A68 In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist om bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie in te lichten over bepaalde aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met de met governance belaste personen. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant bijvoorbeeld de verplichting om over afwijkingen aan bevoegde instanties te rapporteren waar het management en de met governance belaste personen er niet in zijn geslaagd corrigerende maatregelen te nemen;
- kopieën van bepaalde rapporten die zijn opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, te overhandigen aan relevante regelgevende, toezichthoudende of financierende instanties of, in sommige gevallen, deze rapporten openbaar te maken.

A69 Tenzij vereist door wet- of regelgeving, kan het nodig zijn dat de accountant voorafgaand goedkeuring van het management of de met governance belaste personen verkrijgt voordat hij aan derden een kopie verschaft van de schriftelijke communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 43)

A70 De overweging van de accountant van de materialiteit vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:

- afwijkingen, inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij afzonderlijk of geaggregeerd, de economische beslissingen van gebruikers die worden genomen op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of een combinatie van beiden; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die voor gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatie-behoefte van gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften kunnen verschillen, wordt niet in overweging genomen.

A71 Een dergelijke beschrijving van het concept materialiteit, indien aanwezig in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de beoordeling. Indien niet aanwezig voorzien de overwegingen hierboven de accountant van een referentiekader.

A72 Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant betreffende de behoeften van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfsactiviteiten en economische activiteiten en administratieve verwerking en de bereidheid om de informatie in de financiële overzichten met redelijke zorgvuldigheid te bestuderen;
- begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en beoordeeld rekening houdend met materialiteitsniveaus;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn in de waardering van bedragen die zijn gebaseerd op het gebruik van schattingen, oordeelsvorming en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Bovendien wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wiens informatiebehoefte aanzienlijk kunnen verschillen, doorgaans niet in overweging genomen. Dit gebeurt alleen als de beoordelingsopdracht wordt uitgevoerd voor financiële overzichten die zijn bedoeld om aan bepaalde behoeften van specifieke gebruikers te voldoen.

A73 De oordeelsvorming van de accountant over wat van materieel belang is met betrekking tot de financiële overzichten als geheel blijft hetzelfde ongeacht het niveau van zekerheid dat door een accountant wordt verkregen als de basis voor het tot uitdrukking brengen van de conclusie over de financiële overzichten.

Het herzien van materialiteit

(Zie Par. 44)

A74 Het kan noodzakelijk zijn dat de bepaling van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel door de accountant tijdens de beoordeling moet worden herzien als gevolg van:

- een wijziging van de omstandigheden die zich tijdens de beoordeling hebben voorgedaan (bijvoorbeeld een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten);
- nieuwe informatie of een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden voor de beoordeling overeenkomstig deze Standaard (bijvoorbeeld indien het tijdens de beoordeling erop lijkt alsof actuele financiële resultaten waarschijnlijk aanzienlijk verschillen van de geanticiperde financiële resultaten aan het einde van de verslagperiode die werden gebruikt om aanvankelijk de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen).

Het inzicht van de accountant

(Zie Par. 45 en 46)

A75 De accountant hanteert professionele oordeelsvorming om de mate van het inzicht in de entiteit en haar omgeving te bepalen dat is vereist om de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit overeenkomstig deze Standaard uit te kunnen voeren. De voornaamste overweging van de accountant betreft de vraag of het verworven inzicht voldoende is om de doelstelling van de accountant voor deze opdracht te bereiken. De breedte en diepte van het algehele inzicht dat de accountant verwerft, is minder dan het inzicht dat het management heeft.

A76 Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is een voortdurend, dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de beoordelingsopdracht. Het inzicht van de accountant wordt iteratief gedurende het uitvoeren van de opdracht verworven en toegepast. Het wordt bijgewerkt wanneer er zich wijzigingen in de voorwaarden en omstandigheden voordoen. Initiele werkzaamheden voor aanvaarding en continuering van de opdracht op het moment van aanvang van een beoordelingsopdracht zijn gebaseerd op het voorlopige inzicht van de accountant in de entiteit en de omstandigheden van de opdracht. Bij een voortgezette cliëntrelatie omvat het inzicht van de accountant kennis die in voorgaande uitgevoerde opdrachten door de accountant is verkregen met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit en overige financiële informatie.

- A77 Het inzicht stelt een referentiekader vast waarbinnen de accountant de beoordelingsopdracht plant en uitvoert en gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toepast. Het is in het bijzonder noodzakelijk dat het inzicht voor de accountant voldoende is om de gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen. Dit is nodig om de benadering van de accountant te onderbouwen om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die gebieden in te kunnen spelen.
- A78 Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving en in het stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant het volgende overwegen:
- of de entiteit een groepsonderdeel is van een groep entiteiten, of een verbonden entiteit van een andere entiteit;
 - de complexiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de verplichtingen of vereisten van de entiteit inzake financiële verslaggeving en of die verplichtingen of vereisten voortvloeien uit de van toepassing zijnde wet- of regelgeving of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving die onder geformaliseerde governance of verantwoordingsregelingen zijn vastgesteld, bijvoorbeeld onder contractuele regelingen met derden;
 - relevante bepalingen van wet- en regelgeving waarvan doorgaans wordt erkend dat zij een direct effect hebben op de bepaling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen;
 - het niveau van ontwikkeling van de structuur van het management en de governance van de entiteit op het gebied van management van en toezicht op de administratie en de financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de financiële overzichten onderbouwen. Kleinere entiteiten hebben vaak minder personeel, wat invloed kan hebben op de wijze waarop het management toezicht uitoefent. Functiescheiding kan bijvoorbeeld praktisch niet uitvoerbaar zijn. In een kleinere entiteit die wordt bestuurd door de eigenaar-bestuurder kan de eigenaar-bestuurder echter meer effectief toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit toezicht kan de algemeen meer beperkte mogelijkheden voor functiescheiding compenseren;
 - de 'tone at the top' en de interne beheersingsomgeving van de entiteit waarmee de entiteit inspeelt op de risico's op het gebied van financiële verslaggeving en het naleven van de verplichtingen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
 - het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de administratieve verwerkings- en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen waarmee de administratie en daaraan gerelateerde informatie van de entiteit worden gehandhaafd;
 - de procedures van de entiteit voor het vastleggen, het classificeren en samenvatten van transacties, het verzamelen van informatie die in de financiële overzichten kan worden opgenomen en daaraan gerelateerde toelichtingen;
 - de soorten aangelegenheden die aanpassingen in de administratieve verwerking in de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperiodes vereisen.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

(Zie Par. 47 en 55)

- A79 De geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden die de accountant in overweging neemt en die hij noodzakelijk acht om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel worden beïnvloed door:
- a de vereisten van deze Standaard; en
 - b vereisten die onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving zijn vastgesteld inclusief aanvullende verslaggevingsvereisten opgenomen in van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

- A80 Het is mogelijk dat de accountant is ingeschakeld om de financiële overzichten van een groep van entiteiten te beoordelen. Dan zijn de geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling gericht op het bereiken van de doelstellingen van de accountant voor de beoordelingsopdracht die in deze Standaard staan vermeld, maar binnen de context van de financiële overzichten van de groep.
- A81 De vereisten van deze Standaard op het gebied van het opzetten van en het uitvoeren van verzoeken om inlichtingen, cijferanalyses, en werkzaamheden die inspelen op specifieke omstandigheden, zijn opgezet om de accountant in staat te stellen om de doelstellingen die in deze Standaard zijn vermeld, te bereiken. De omstandigheden van beoordelingsopdrachten kunnen aanzienlijk verschillen. Derhalve kunnen er omstandigheden zijn waar de accountant kan overwegen of het effectief of efficiënt is om andere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Indien bijvoorbeeld tijdens het verwerven van inzicht in de entiteit de accountant zich bewust wordt van een significant contract kan de accountant ervoor kiezen dit contract te lezen.
- A82 Het feit dat de accountant het nodig kan achten om andere werkzaamheden uit te voeren, brengt geen verandering in de doelstelling van de accountant om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

Significante of ongebruikelijke transacties

- A83 De accountant kan overwegen de administratie te beoordelen met het oog op het onderkennen van significante of ongebruikelijke transacties die bij de beoordeling specifieke aandacht kunnen vereisen.

Verzoeken om inlichtingen

(Zie Par. 46, 47 en 48)

- A84 Bij een beoordeling omvat het verzoeken om inlichtingen het zoeken naar informatie van het management en andere personen binnen de entiteit die de accountant in de omstandigheden van de opdracht nodig acht. De accountant kan, indien gepast, verzoeken om inlichtingen ook uitbreiden om niet-financiële gegevens te verkrijgen. Het evalueren van reacties die door het management worden gegeven is een integraal onderdeel van het proces van verzoeken om inlichtingen.
- A85 Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kunnen verzoeken om inlichtingen ook verzoeken omvatten over:
- acties die werden ondernomen bij vergaderingen van eigenaren, de met governance belaste personen en commissies daarvan, en de gebeurtenissen bij eventuele andere vergaderingen die de informatie en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, beïnvloeden;
 - communicatie die de entiteit heeft ontvangen of verwacht te ontvangen of te verkrijgen van regelgevende of toezichthoudende instanties;
 - aangelegenheden die zich gedurende het uitvoeren van overige werkzaamheden voordoen. Bij het doen van verdere verzoeken om inlichtingen op het gebied van onderkende inconsistenties neemt de accountant de redelijkheid en consistentie van de reacties van het management in overweging in het licht van de resultaten die uit andere werkzaamheden zijn verkregen, en de kennis van de accountant en het inzicht in de entiteit en de sector waarin zij werkzaam is.
- A86 Assurance-informatie die door middel van verzoeken om inlichtingen is verkregen, is vaak de voornaamste bron van assurance-informatie over de bedoelingen van het management. Informatie die beschikbaar is om de bedoelingen van het management te onderbouwen kan echter beperkt zijn. In dat geval 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; en

- het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden, relevante informatie verschaffen om de assurance-informatie die middels verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bekrachtigen.

Het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het evalueren van reacties die door het management zijn gegeven is van belang. Hierdoor kan de accountant evalueren of er aangelegenheden zijn die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

- A87 Het verzoeken om inlichtingen vormt tevens een hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen of actualiseren van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Hierdoor is hij in staat om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen.
- A88 De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:
- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief verzoeken met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
 - b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant (bijv. een opdrachtspartner op groepsniveau);¹¹ en
 - c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

(Zie Par. 48(f))

- A89 Bij kleinere entiteiten kan het vaak voorkomen dat het management geen inschatting heeft opgesteld van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op zijn kennis van de bedrijfsactiviteiten en van verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. In deze omstandigheden kan het passend zijn om de vooruitzichten op de middellange en lange termijn en de financiering van de entiteit met het management te bespreken. Dit is inclusief het in overweging nemen of de beweringen van het management niet inconsistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.

Cijferanalyses

(Zie Par. 46, 47 en 49)

- A90 Bij een beoordeling van financiële overzichten vormt het uitvoeren van cijferanalyses een hulpmiddel voor de accountant bij:
- het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief het in staat zijn om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk voor kunnen doen;
 - het onderkennen van inconsistenties of variaties uit verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten zoals het niveau van overeenstemming van de financiële overzichten met kerngegevens, inclusief prestatie-indicatoren;

¹¹ Zie NV NOCLAR

- het verschaffen van bevestigende assurance-informatie met betrekking tot overige verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die al zijn uitgevoerd;
- het fungeren als aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich bewust wordt van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Een voorbeeld van dergelijke aanvullende werkzaamheden is een vergelijkende analyse van maandelijkse opbrengsten en kosten tussen profit centers, branches of andere componenten van de entiteit om assurance-informatie over financiële informatie te verschaffen die in posten of toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten.

A91 Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden verschillen van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van een complexe analyse met behulp van statistische technieken. De accountant kan bijvoorbeeld cijferanalyses toepassen om de financiële informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten te evalueren door analyse van mogelijke verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens, en een beoordeling van resultaten op consistentie met verwachte waarden. Dit met het oog op het onderkennen van verbanden en individuele elementen die ongebruikelijk lijken of die verschillen van verwachte trends of waarden. De accountant zou de vastgelegde bedragen of ratio's bepaald uit vastgelegde bedragen, vergelijken met verwachtingen die door de accountant zijn ontwikkeld uit informatie die uit relevante bronnen is verkregen. Voorbeelden van bronnen van informatie die de accountant vaak gebruikt om verwachtingen te ontwikkelen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, omvatten:

- financiële informatie voor vergelijkbare voorgaande verslagperiodes waarbij rekening wordt gehouden met bekende wijzigingen;
- informatie over verwachte operationele en financiële resultaten, zoals budgetten of voorspellingen, inclusief extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens;
- verbanden tussen elementen van financiële informatie binnen de verslagperiode;
- informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit werkzaam is, zoals brutomarge-informatie of vergelijkingen van de ratio van de verkopen ten opzichte van vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde sector;
- verbanden van financiële informatie met relevante niet-financiële informatie zoals de loon- en salariskosten in verhouding tot het aantal werknemers.

A92 De overweging van de accountant of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van deze werkzaamheden, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Dit wordt door de aard en bron van de gegevens beïnvloed en door de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn:

- bron van de beschikbare informatie. Informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
- vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo kan het nodig zijn om sectorbrede gegevens aan te vullen of aan te passen om vergelijkbaar te zijn met gegevens van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- de aard en relevantie van de beschikbare informatie; bijvoorbeeld wanneer de budgetten van de entiteit zijn opgesteld als te verwachten resultaten in plaats van als te bereiken doelen; en
- de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan;
- dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen omvatten over het opstellen, het beoordelen en het onderhouden van de budgettaire informatie.

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving

(Zie Par. 52(a) en (d))

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

A93 In bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A94 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist zijn of passend in de omstandigheden omdat:

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A95); of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A96).

A95 In sommige gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De NV NOCLAR vereist bijvoorbeeld van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten. De VGBA legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de VGBA.¹²

A96 Zelfs als wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de accountant het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.

A97 - (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A98 De bepaling vereist door paragraaf 52(d) kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de accountant overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te

¹² Zie VGBA artikel 16

winnen om de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan met betrekking tot het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten

(Zie Par. 54)

A99 De hieronder genoemde factoren geven voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. De opsomming is niet limitatief en evenmin betekent het bestaan van één of meer van de elementen dat er altijd een onzekerheid bestaat over de vraag of de entiteit haar continuïteit kan handhaven.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- stand van de netto passiva of vlottende passiva. 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;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren te betalen op de vervaldatum;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningsovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- 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 gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet-naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

Het belang van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. 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, of door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke

manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door de beschikbaarheid van een geschikte alternatieve bron van toelevering.

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie

(Zie Par. 56)

A100 De accountant verkrijgt doorgaans assurance-informatie dat de financiële overzichten overeenstemmen met, of aansluiten op, de onderliggende administratie. Dit gebeurt door bedragen en rekeningen in de financiële overzichten te volgen naar de relevante administratie, zoals het grootboek, of een samenvatting of schema die de overeenstemming of aansluiting weergeeft van de bedragen in de financiële overzichten met de onderliggende administratie (zoals een saldbalans).

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

(Zie Par. 57)

- A101 Aanvullende werkzaamheden zijn onder deze Standaard vereist indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
- A102 De reactie van de accountant bij het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot een element dat ertoe heeft geleid dat de accountant veronderstelt dat deze in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten zal, afhankelijk van de omstandigheden, variëren. Dit is een afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant.
- A103 De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is, of te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt ondersteund door:
- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
 - het bijgewerkte inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving dat in de loop van de opdracht is verkregen; en
 - de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
- A104 Aanvullende werkzaamheden richten zich op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om de accountant in staat te stellen om een conclusie te vormen over aangelegenheden waarvan de accountant veronderstelt dat deze ertoe kunnen leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. De werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:
- aanvullende verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die bijvoorbeeld gedetailleerder worden uitgevoerd of die zich richten op de betrokken elementen (d.w.z. de bedragen of toelichtingen met betrekking tot de betrokken bedragen of transacties zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven); of
 - overige soorten werkzaamheden, zoals gegevensgerichte detailcontroles of externe bevestigingen.
- A105 Het volgende voorbeeld illustreert de evaluatie van de accountant van de behoefte om aanvullende werkzaamheden uit te voeren en de reactie van de accountant wanneer hij veronderstelt dat aanvullende werkzaamheden nodig zijn.
- tijdens het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voor de beoordeling komt uit de analyse van de accountant ten aanzien van vorderingen een bedrag naar voren van vervallen vorderingen dat van materieel belang is waarvoor geen voorziening bestaat voor dubieuze debiteuren;

- dit leidt ertoe dat de accountant veronderstelt dat de vorderingensaldi in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. De accountant verzoekt dan om inlichtingen bij het management of er oninbare vorderingen zijn waarvan het nodig is dat deze worden getoond als duurzaam verminderd in waarde;
- afhankelijk van de reactie van het management kan de evaluatie van de reactie door de accountant:
 - a de accountant in staat stellen te concluderen dat het vorderingensaldo waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang zal bevatten. In dat geval zijn er geen verdere werkzaamheden vereist;
 - b de accountant in staat stellen te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Er zijn geen verdere werkzaamheden vereist en de accountant zou een conclusie vormen dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten;
 - c ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de vorderingen waarschijnlijk een afwijking van materieel belang bevatten. Dit terwijl er voor de accountant niet voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is om te bepalen dat zij in feite een afwijking van materieel belang bevatten. In dat geval is van de accountant vereist om aanvullende werkzaamheden uit te voeren zoals het management verzoeken om een analyse van ontvangen bedragen voor deze posten na de balansdatum om oninbare vorderingen te identificeren. De evaluatie van de resultaten van de aanvullende werkzaamheden kan de accountant in staat stellen om bij (a) of (b) uit te komen. Zo niet, dan is van de accountant vereist om:
 - 1 aanvullende werkzaamheden uit te blijven voeren totdat de accountant of (a) of (b) bereikt; of
 - 2 indien de accountant niet in staat is om te kunnen concluderen dat de situatie er waarschijnlijk niet toe zal leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten óf om te bepalen dat de aangelegenheid er wel toe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte. Dan is de accountant niet in staat om een goedkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 61, 62 en 63)

- A106 Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van assurance-informatie bij een beoordelingsopdracht. Indien het management de verzochte schriftelijke bevestigingen aanpast of niet verschaft kan het de accountant alert maken op de mogelijkheid dat er één of meerdere significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden. Hierdoor wordt de kwaliteit van de bevestigingen verbeterd.
- A107 Ter aanvulling op de schriftelijke bevestigingen die onder deze Standaard zijn vereist kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om te verzoeken om overige schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de financiële overzichten. Deze kunnen bijvoorbeeld noodzakelijk zijn om de assurance-informatie van de accountant te voltooien met betrekking tot bepaalde elementen of toelichtingen die in de financiële overzichten worden weergegeven. Dit in het geval dat de accountant dergelijke bevestigingen van belang acht bij het vormen van een aangepaste of goedkeurende conclusie over de financiële overzichten.
- A108 In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is voor de accountant redelijk om dergelijke formulering te aanvaarden, indien de accountant zich ervan heeft vergewist dat de bevestigingen zijn gemaakt door degenen met de juiste verantwoordelijkheden en kennis van de aangelegenheden die in de bevestigingen zijn opgenomen.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. 66, 67 en 68)

A109 In sommige omstandigheden kan de accountant geen assurance-informatie hebben verkregen waarvan de accountant had verwacht deze te verkrijgen vanuit de verzochte inlichtingen en cijferanalyses waarbij er wordt ingespeeld op specifieke omstandigheden. In deze gevallen overweegt de accountant dat de uit de werkzaamheden verkregen assurance-informatie niet voldoende en geschikt is om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De accountant kan:

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn in de omstandigheden, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Dan wordt door deze Standaard vereist het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen, of op de mogelijkheden van de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld indien een lid van het management gedurende de beoordeling niet in staat is om te reageren op de verzoeken om inlichtingen van de accountant inzake significante aangelegenheden. Deze situatie kan zich voordoen ook al is de accountant zich niet bewust van aangelegenheden die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 57.

Beperkingen in de reikwijdte

A110 Het niet in staat zijn om specifieke werkzaamheden uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte van de beoordeling, als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door andere werkzaamheden uit te voeren.

A111 Beperkingen in de reikwijdte van de beoordeling die door het management worden opgelegd kunnen voor de beoordeling andere implicaties hebben. Zoals voor de overweging van de accountant van gebieden waar de financiële overzichten waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zullen bevatten, en continuering van de opdracht.

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 69(a))

A112 De beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten is belangrijk omdat deze gebruikers van de financiële overzichten inlicht over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd. Indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen, kunnen zij zijn opgesteld op basis van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat alleen voor de betrokken partij en de accountant beschikbaar is. Beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt is belangrijk aangezien de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet geschikt kunnen zijn voor ander gebruik dan het beoogd gebruik dat voor de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is geïdentificeerd.

A113 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. Het kan gebruikers van de financiële overzichten misleiden.

Toelichting van effecten van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt

(Zie Par. 69(b)(vi) en 71)

A114 Van de accountant is onder deze Standaard vereist om te evalueren of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen. Dit om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect te begrijpen van transacties en gebeurtenissen die van materieel belang zijn op de financiële positie, de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit.

A115 In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met de vereisten van een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, kan het nodig zijn dat het management aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten opneemt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn. Het kan ook nodig zijn dat het management, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, afwijkt van een door het stelsel gestelde eis om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

Overwegingen wanneer er gebruik wordt gemaakt van een compliance-stelsel

A116 Het zal voor de accountant buitengewoon zeldzaam zijn om financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld als misleidend te zien. Dit indien, overeenkomstig deze Standaard, de accountant op het tijdstip van de opdracht aanvaarding heeft bepaald dat het stelsel aanvaardbaar is.

Kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit
(Zie Par. 70(b))

A117 Bij het in overweging nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, kan de accountant zich bewust worden van mogelijke tendentie met betrekking tot de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van een gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van duidelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. 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 een afwijking van materieel belang kunnen bevatten omvatten de volgende:

- de selectieve correctie van duidelijke afwijkingen die gedurende de beoordeling onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van het gerapporteerde resultaat, maar het niet corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde resultaten);
- mogelijke tendentie van het management bij het maken van schattingen.

A118 Indicatoren van mogelijke tendentie door het management betekenen niet automatisch dat er afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen bestaan. Zij kunnen echter een effect hebben op de overweging van de accountant of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Het vormen van de conclusie
(Zie Par. 74)

Beschrijving van de informatie die de financiële overzichten presenteren

A119 In het geval dat de financiële overzichten overeenkomstig een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, stelt de conclusie van de accountant dat hem 'niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven' (of geen getrouw beeld geven van...) in overeenstemming met [het van toepassing zijnde getrouw-beeld stelsel]. In het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden wordt van de financiële overzichten bijvoorbeeld vereist de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode getrouw weer te geven (of een getrouw beeld geven van) en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor die verslagperiode weer te geven.

'In alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld'

A120 Of de zin 'in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld' in een willekeurig rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door wet- of regelgeving die de beoordeling van de financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien wet- of regelgeving het gebruik van verschillende formuleringen vereist, heeft dit geen invloed op het vereiste in deze Standaard voor de accountant om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met een getrouw-beeld stelsel.

Het niet in staat zijn om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de opdracht is aanvaard
(Zie Par. 15 en 82)

A121 De uitvoerbaarheid van het teruggeven van een beoordelingsopdracht kan afhankelijk zijn van de fase van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in reikwijdte oplegt. Indien de accountant de beoordeling grotendeels heeft voltooid, kan de accountant ervoor kiezen om:

- de beoordeling voor zover als mogelijk is te voltooien;
- een onthouding van een conclusie te formuleren; en
- de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf in de verklaring die de onthouding van een conclusie onderbouwt.

A122 In bepaalde omstandigheden kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn indien van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist om de opdracht voort te zetten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een accountant die is aangewezen om de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector te beoordelen. Het kan tevens het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangewezen om de financiële overzichten te beoordelen die een bepaalde verslagperiode omvatten, of benoemd is voor een bepaalde verslagperiode en hij de opdracht niet mag teruggeven voordat de beoordeling van die financiële overzichten is voltooid of respectievelijk voor het einde van die verslagperiode. De accountant kan het tevens noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen om uit te leggen waarom het voor de accountant niet mogelijk is om de opdracht terug te geven.

Communicatie met regelgevers of de eigenaren van de entiteit

A123 Wanneer de accountant concludeert dat het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is vanwege een beperking in de reikwijdte kan er voor de accountant een professionele, wettelijke of regelgevende vereiste bestaan om aangelegenheden op het gebied van teruggave van de opdracht aan regelgevers of eigenaren van de entiteit te communiceren.

De beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86, 87, 88, 89, 90, 91 en 92)

A124 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn gebracht.

Elementen van de beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86)

A125 Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring van een onafhankelijke accountant betreft, bijvoorbeeld 'beoordelingsverklaring van de onafhankelijke accountant' bevestigt dat de accountant

heeft voldaan aan alle onafhankelijkheidsvoorschriften en onderscheidt derhalve de verklaring van de onafhankelijke accountant van de rapporten die door anderen zijn uitgegeven.

A126 Wet- of regelgeving kan specificeren aan wie de beoordelingsverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De beoordelingsverklaring is doorgaans geadresseerd aan hen voor wie de verklaring is opgesteld, vaak zijn dat of de aandeelhouders of de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld.

A127 Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de financiële overzichten die beoordeeld zijn zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, de paginanummers waarop de financiële informatie wordt gepresenteerd te identificeren. Dit ondersteunt de gebruikers in het identificeren van de financiële overzichten waarop de beoordelingsverklaring betrekking heeft.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

(Zie Par. 86(d))

A128 De vereiste van deze Standaard dat de accountant de overeenstemming van het management moet verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt, zowel in relatie tot het opstellen van de financiële overzichten als in relatie tot de beoordelingsopdracht, is essentieel voor het uitvoeren van de beoordeling en de rapportage over de opdracht. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de beoordelingsverklaring verschaft context aan de lezers van de beoordelingsverklaring over de verantwoordelijkheden van het management zoals deze zich verhouden tot de uitgevoerde beoordelingsopdracht.

A129 De beoordelingsverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar "het management" maar kan in plaats daarvan verwijzen naar de term die in de context van het juridisch stelsel gepast is in dat bepaalde rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen van de entiteit zijn.

A130 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals in deze Standaard staat beschreven uit te breiden. Dit om aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van een rechtsgebied, of als gevolg van het soort entiteit.

A131 In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen of administratieve systeem. Omdat de administratie, vastleggingen of systemen een integraal onderdeel van interne beheersing zijn, maakt deze Standaard geen gebruik van deze beschrijvingen of verwijst zij hier niet specifiek naar.

De verantwoordelijkheid van de accountant

(Zie Par. 86(f))

A132 De beoordelingsverklaring vermeldt dat de verantwoordelijkheid van de accountant ligt bij het tot uitdrukking brengen van een conclusie over de financiële overzichten op basis van de uitgevoerde beoordeling. Dit gebeurt om de verantwoordelijkheid van de accountant te laten contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Verwijzing naar de standaarden

(Zie Par. 86(f))

A133 De verwijzing naar de standaarden die door de accountant worden gehanteerd voor de beoordeling maakt de gebruikers van de beoordelingsverklaring duidelijk dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde standaarden.

Communicatie van de aard van een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 86(g))

A134 De beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht in de beoordelingsverklaring legt de reikwijdte en beperkingen uit van de opdracht die ten behoeve van de lezers van de verklaring is uitgevoerd. Deze uitleg verduidelijkt, om twijfel te voorkomen, dat de beoordeling geen controle betreft en dat de accountant derhalve geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit de conclusie van de accountant kan beïnvloeden

(Zie Par. 86(i) en (ii))

A135 De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de conclusie van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de beoordelingsverklaring te wijzen op de context waarin die conclusie tot uitdrukking is gebracht. Het is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van paragraaf 30(a) in te perken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt aangegeven in termen als:

'... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards'; of

'... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.

A136 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving en wettelijke of regelgevende vereisten omvat, wordt het stelsel aangegeven in termen als '... overeenkomstig International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van Rechtsgebied X gestelde eisen'.

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing wanneer de conclusie is aangepast

(Zie Par. 85(h)(ii))

A137 Een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie die gebaseerd is op een specifieke aangelegenheid die beschreven wordt in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing, rechtvaardigt niet het weglaten van een beschrijving van overige geïdentificeerde aangelegenheden die anders een aanpassing van de conclusie 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.

Ondertekening door de accountant

(Zie Par. 86(l))

A138 De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant óf de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beiden, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening van de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring op te nemen in de beoordelingsverklaring over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen heeft verstrekt.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 88)

A139 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 is het van belang dat de accountant de gebruikers van de beoordelingsverklaring erop attendeert dat de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld en derhalve niet geschikt kunnen zijn voor een ander doel.

Beperking van verspreiding of gebruik

A140 Het is onder deze Standaard vereist om de lezer van de beoordelingsverklaring erop te attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden. Daarnaast kan de accountant overwegen of het gepast is om aan te geven dat de beoordelingsverklaring alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het betreffende rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking op de verspreiding of het gebruik van de beoordelingsverklaring op te leggen. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarin de lezer alert wordt gemaakt op het gebruik van een stelsel voor bijzondere doeleinden worden uitgebreid met deze overige aangelegenheden en kan de titel dienovereenkomstig worden aangepast.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

(Zie Par. 91)

A141 In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over overige aangelegenheden die aanvullend zijn op de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard. De accountant kan bijvoorbeeld worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien deze tijdens het verloop van de beoordeling van de financiële overzichten onder de aandacht van de accountant komen. Aan de andere kant kan de accountant worden gevraagd om aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren of om een conclusie tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden zoals het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen. Standaarden betreffende opdrachten om in het specifieke rechtsgebied financiële overzichten te beoordelen kunnen leidraden verschaffen voor de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A142 In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant rapporteert over deze overige verantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover in een afzonderlijke rapportage rapporteert.

A143 Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden in een aparte sectie van de beoordelingsverklaring behandeld om deze duidelijk te onderscheiden van de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard te rapporteren over de financiële overzichten. Waar relevant kan deze sectie subtitels bevatten die de inhoud van de paragraaf inzake overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijven. In sommige rechtsgebieden kunnen de aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een rapport dat losstaat van de beoordelingsverklaring dat voor de beoordeling van de financiële overzichten is verschaft.

Datum van de beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86(k) en 92)

A144 De datum van de beoordelingsverklaring informeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring 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.

A145 De conclusie van de accountant wordt verschaft over de financiële overzichten en de financiële overzichten vallen onder de verantwoordelijkheid van het management. De accountant verkeert niet in de positie om te concluderen dat voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen totdat de accountant zich ervan heeft vergewist dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid hiervoor op zich heeft genomen.

A146 In sommige rechtsgebieden identificeert wet- of regelgeving de individuen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert tevens het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt assurance-informatie verkregen die deze goedkeuring aantoont vóór het dateren van de verklaring betreffende de financiële overzichten. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures die de entiteit volgt bij het opstellen en voltooien van haar financiële overzichten met het oog op haar management- en governance-structuren in overweging genomen. Dit om de individuen of de instantie te identificeren die de bevoegdheid hebben om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen kan de wet- of regelgeving het punt in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten aanduiden waarop verwacht wordt dat de beoordeling is afgerond.

A147 In bepaalde rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders van de financiële overzichten vereist voordat de financiële overzichten openbaar worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De datum van goedkeuring van de financiële overzichten in het kader van deze Standaard is de eerdere datum waarop:

- degenen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld; en
- dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Beoordelingsverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 34, 35 en 86)

A148 Consistentie in de beoordelingsverklaring, wanneer de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker identificeerbaar maken van die beoordelingen van financiële overzichten die werden uitgevoerd in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden. De beoordelingsverklaring kan naar deze Standaard verwijzen wanneer de verschillen tussen de wettelijke of regelgevende vereisten en deze Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out of formulering van de beoordelingsverklaring en de verklaring tenminste voldoet aan de vereisten van alinea 86 van deze Standaard. Dienovereenkomstig wordt in dergelijke omstandigheden verwacht dat de accountant de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de beoordelingsverklaring gebruikte lay-out en bewoordingen worden voorgeschreven door wettelijke of regelgevende verslaggevingsvereisten. In het geval de specifieke vereisten in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met deze Standaard, vormt het aannemen van de lay-out en bewoordingen die in deze Standaard worden gebruikt een hulpmiddel voor gebruikers van de beoordelingsverklaring om de gemakkelijker de beoordelingsverklaring te herkennen als een verklaring betreffende een beoordeling van financiële overzichten die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. Omstandigheden waar wet- of regelgeving de lay-out of bewoordingen van de beoordelingsverklaring voorschrijft in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van deze Standaard, worden in de vereisten van deze Standaard op het gebied van opdracht aanvaarding van beoordelingsopdrachten en in voortzetten van cliëntrelaties geadresseerd.

Beoordelingsverklaring voor beoordelingen die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere standaarden als de NV COS

(Zie Par. 86(f))

A149 Wanneer, ter aanvulling op het naleven van de vereisten van deze Standaard uit de NV COS, de accountant tevens andere standaarden naleeft, kan de verklaring verwijzen naar de beoordeling die overeenkomstig deze Standaard en andere standaarden is uitgevoerd voor opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten. Een verwijzing naar zowel deze Standaard als naar andere standaarden is echter niet passend als er een conflict bestaat tussen de vereisten van deze Standaard en die in andere standaarden, die de accountant ertoe zou brengen om een andere conclusie

te vormen of om geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen die, in de bijzondere omstandigheden, door deze Standaard vereist is. In een dergelijk geval verwijzen de beoordelingsverklaringen alleen naar de relevante standaarden (deze Standaard of andere standaarden) in overeenstemming waarmee de beoordelingsverklaring is opgesteld.

Voorbeelden van verklaringen

(Zie Par. 86)

A150 Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van beoordelingsverklaringen voor een beoordeling van financiële overzichten waarin de verslaggevingsvereisten van deze Standaard zijn opgenomen.

Documentatie

Tijdigheid van opdrachtdocumentatie

(Zie Par. 93)

A151 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist van de accountantseenheid dat zij een kwaliteitsdoelstelling vaststelt voor het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van de opdrachtrapportage¹³.

¹³ Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de opdrachtdocumentatie moet worden samengesteld, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van de verklaring (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraaf A21).

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

(Zie Par. A56)

Voor een voorbeeldtekst van een opdrachtbevestiging bij een beoordelingsopdracht wordt verwezen naar NBA-Voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen

(Zie Par. A150)

Voor voorbeeldteksten van beoordelingsverklaringen betreffende financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

2410 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit

Inleiding	1-3B
Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie	4-6
Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie	7-9
Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden	10-11
Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie	12-29
<i>Kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen</i>	12-18
<i>Inlichtingen, cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden</i>	19-29
Het evalueren van afwijkingen	30-33
Bevestigingen van het bestuur	34-35
De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie	36-37
Communicatie	38-42
Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie	43-63
<i>Afwijking van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving</i>	45-47
<i>Beperkingen aan de uitvoering</i>	48-49
<i>Door het bestuur opgelegde beperking aan de uitvoering</i>	50-52
<i>Overige beperkingen aan de uitvoering</i>	53-54
<i>Continuïteit en ernstige onzekerheden</i>	55-60
<i>Andere overwegingen</i>	61-63
Documentatie	64
Specifieke aspecten publieke sector	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 genooddacht 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.
- 3B De paragrafen 16 en 17 van Standaard 2400 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

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

1 Bijvoorbeeld de door de International Accounting Standards Board gepubliceerde *International Financial Reporting Standards*.

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 verslagperiode. 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 verslaglegging 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 belang 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, toezichthouders 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 kennisnemen 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;
 - 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 wor-

den 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, of er een gegronnd 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 medegedeeld 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 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' 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 de accountant kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen controleverklaring 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 tussentijds 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 controleverklaring met beperking vanwege een beperking aan de controlewerkzaamheden. De accountant 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 oordeelt 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.

3000A Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest- opdrachten)

Inleiding	1-9
<i>Toepassingsgebied</i>	5-8
<i>Ingangsdatum</i>	9
Doelstellingen	10-11
Definities	12-13
Vereisten	14-83
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	14-19
<i>Ethische voorschriften</i>	20
<i>Aanvaarding en continuering</i>	21-30
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	31-36
<i>Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance- vaardigheden en –technieken.</i>	37-39
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	40-47R
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	48B-60
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft</i>	61
<i>Andere informatie</i>	62
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	63
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	64-66
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	67-71
<i>Goedkeurende en aangepaste conclusies</i>	72-77
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	78
<i>Documentatie</i>	79-83
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A207
<i>Inleiding</i>	A1
<i>Doelstellingen</i>	A2
<i>Definities</i>	A3-A20
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	A21-A29A
<i>Ethische voorschriften</i>	A30-A34
<i>Aanvaarding en continuering</i>	A35-A59
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	A60-A75
<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i>	A76-A85
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	A86-A108
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	A109-A140
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft</i>	A141-A142
<i>Andere informatie</i>	A143
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	A144-A146
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	A147-A158
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	A159-A188
<i>Goedkeurende en aangepaste conclusies</i>	A189-A192
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	A193-A199
<i>Documentatie</i>	A200-A207

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

Inleiding

- 1 Deze Standaard behandelt attest-opdrachten. Deze assurance-opdrachten zijn anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Die opdrachten worden in andere Standaarden behandeld. (Zie Par. A21 en A22)
- 2 Assurance-opdrachten omvatten:
 - attest-opdrachten, waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria (Zie deze Standaard 3000A);
 - directe-opdrachten, waarbij de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzicht van de criteria (Zie Standaard 3000D).

Deze Standaard 3000A bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid.
- 3 Deze Standaard is gebaseerd op de veronderstelling dat:
 - a de leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (voor de opdrachten waar er een is aangesteld) onderworpen zijn aan regels bij of krachtens de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO)¹ of –indien van toepassing– andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn; en (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
 - b de accountant die de opdracht uitvoert werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS of aan andere professionele vereisten die minstens zo veeleisend zijn. (Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
- 4 - (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

Toepassingsgebied

- 5 Deze Standaard omvat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, zoals beschreven in het *Stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien). Waar een specifieke Standaard relevant is voor het onderzoeksobject van een bepaalde opdracht, is die Standaard van toepassing in aanvulling op deze Standaard. (Zie Par. A21 en A22)
- 6 Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de definitie in paragraaf 12(a) (en daardoor ook niet vallen onder deze Standaarden) zijn onder meer:
 - a opdrachten die vallen onder de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;²
 - b het verzorgen van belastingaangiftes waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft; en
 - c consultancy opdrachten (of adviesopdrachten) zoals management- en belastingadvies. (Zie Par. A1)

1 De ViO beschrijft in artikel 3, lid 7 een verlicht onafhankelijkheidsregime indien sprake is van een beperkte verspreidingskring en voldaan is aan een aantal voorwaarden.

2 Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en Standaard 4410, *Samenstellingsopdrachten*.

- 7 Een assurance-opdracht die onder de Standaarden wordt uitgevoerd kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht. In die omstandigheden zijn de Standaarden alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.
- 8 De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 12(a) worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van de Standaarden:
- a opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
 - b opdrachten die professionele oordelen, standpunten of uitspraken omvatten waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:
 - i deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - ii het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot alleen de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
 - iii op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - iv de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Ingangsdatum

- 9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 10 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:
- a het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat;
 - b het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor de conclusie; (Zie Par. A2) en
 - c het verder communiceren zoals door deze Standaard en andere relevante Standaarden wordt vereist.
- 11 In die gevallen waarin er geen redelijke of beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:
- een onthouding van een conclusie formuleert: of
 - de opdracht teruggeeft (dan wel zijn ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities

- 12 In het kader van de Standaarden 3000 tot en met 3999 hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: (Zie Par. A27)
- a *assurance-opdracht* - een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken. Elke assurance-opdracht wordt ingedeeld op basis van twee aspecten; *of er sprake is van een opdracht*

met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en of er sprake is van een attest-opdracht dan wel een directe-opdracht: (Zie Par. A3)

- i een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid:
 - a *Opdracht met een redelijke mate van zekerheid* - Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico, als basis voor zijn conclusie, terugbrengt tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. De conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in een vorm die het oordeel van de accountant uitdrukt over de uitkomst van de meting of evaluatie.
 - b *Opdracht met een beperkte mate van zekerheid* - Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor de conclusie van de accountant terugbrengt 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. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt:
 - *bij een attest-opdracht* - dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat en
 - *bij een directe-opdracht* - dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria.

De aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, maar dienen wel zinvol te zijn. Om zinvol te zijn, zal het door de accountant verkregen zekerheidsniveau waarschijnlijk leiden tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject dat duidelijk meer dan onbeduidend is. (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)

- ii een attest-opdracht of een directe-opdracht: (Zie Par. A8)
 - a *attest-opdracht* - een assurance-opdracht waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. Deze partij geeft ook vaak de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer in een rapport of een vermelding. In bepaalde gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject echter door de accountant in het assurance-rapport worden weergegeven. Bij een attest-opdracht is de conclusie van de accountant gericht op de vraag of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op: (Zie Par. A179, A181)
 - i het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
 - ii de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
 - iii een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
 - b *directe-opdracht* - een assurance-opdracht waarbij de accountant zelf het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria meet of evalueert. De accountant geeft de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer als onderdeel van het assurance-rapport, of samen met het assurance-rapport. Bij een directe-opdracht is de conclusie van de accountant gericht op de gerapporteerde uitkomst van zijn meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.
- b *assurance-vaardigheden en -technieken* - de vaardigheden en technieken die door een accountant worden toegepast met betrekking tot het plannen, het verzamelen van assurance-informatie, het evalueren van assurance-informatie, communicatie en rapporteren. Deze onderscheiden zich van deskundigheid op het gebied van het onderzoeksobject van een specifieke assurance-opdracht dan wel de meting of evaluatie hiervan. (Zie Par. A9)

- c *criteria* - de benchmarks die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren. De 'van toepassing zijnde criteria' zijn de criteria die voor die specifieke opdracht worden gebruikt. (Zie Par. A10)
- d *omstandigheden van de opdracht* - de context die de specifieke opdracht definieert. Deze wordt bepaald door:
 - i de opdrachtvoorwaarden;
 - ii de vaststelling of het een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid betreft;
 - iii de kenmerken van het onderzoeksobject;
 - iv de criteria voor toetsing;
 - v de behoefte aan informatie van beoogde gebruikers;
 - vi relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij;
 - vii de evalueerder; en
 - viii de opdrachtgever en haar omgeving;
 - ix overige aangelegenheden. Deze omvatten bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, omstandigheden en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.
- e *opdrachtpartner* - partner of andere persoon, aangesteld door de accountantseenheid, die verantwoordelijk is voor de opdracht en de uitvoering daarvan en voor het assurance-rapport dat namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichhoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend. 'Opdrachtpartner' dient waar relevant te worden gelezen als verwijzend naar het equivalent binnen de publieke sector.
- f *opdrachtrisico* - het risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
- g *opdrachtgever* - de partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om de assurance-opdracht uit te voeren. (Zie Par. A15)
- h *opdrachtteam* - alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Hieronder wordt niet verstaan een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.
- i *assurance-informatie* - informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot zijn conclusie. Assurance-informatie omvat zowel informatie opgenomen in eventuele relevante informatiesystemen en andere informatie. In het kader van de Standaarden geldt dat: (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
 - i het voldoende zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de hoeveelheid assurance-informatie;
 - ii het geschikt zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de kwaliteit van assurance-informatie.
- j *accountantseenheid* - accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.
- k *historische financiële informatie* - historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.
- l *interne auditfunctie* – interne auditfunctie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
- m *beoogde gebruikers* - de perso(o)n(en), organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport. In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. (Zie Par. A16, A17, A18 en A37)
- n *evalueerder* - de partij(en) die het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. De evalueerder beschikt over deskundigheid betreffende het onderzoeksobject. (Zie Par. A37 en A39)

- o *afwijking* - een verschil tussen de informatie over het onderzoeksobject en de geschikte meting of evaluatie van het onderzoeksobject in overeenstemming met de criteria. Afwijkingen kunnen al dan niet opzettelijk, kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten weglatingen.
 - p *onjuiste voorstelling van zaken (met betrekking tot andere informatie)* - andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in de informatie over het onderzoeksobject of in het assurance-rapport zijn vermeld en die onjuist is vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondermijnen van het document waarin de informatie over het onderzoeksobject is opgenomen.
 - q *andere informatie* - informatie (anders dan de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport) die op grond van wet-, regelgeving of omdat dit gebruikelijk is, is opgenomen in een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen.
 - r *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS. (Zie Par. A37)
 - s *door de accountant ingeschakelde deskundige* - door de accountant ingeschakelde deskundige als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 620 van de NV COS.
 - t *professionele oordeelsvorming* - het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van assurance- en ethische Standaarden bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de opdracht.
 - u *professioneel-kritische instelling* - een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen en een kritische evaluatie van assurance-informatie.
 - v *verantwoordelijke partij* - de partij(en) verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. (Zie Par. A37)
 - w *risico van een afwijking van materieel belang* - het risico dat de informatie over het onderzoeksobject voorafgaand aan de opdracht een afwijking van materieel belang bevat.
 - x *informatie over het onderzoeksobject* - de informatie die het resultaat is van het toepassen van de criteria op het onderzoeksobject, dat wil zeggen de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria, (Zie Par. A19)
 - y *onderzoeksobject* - het verschijnsel dat wordt gemeten of geëvalueerd door de criteria toe te passen.
- 12A *De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*
- 13 In het kader van de Standaarden 3000 tot en met 3999 dienen verwijzingen naar 'geschikte partij(en)', in voorkomend geval, hierna te worden gelezen als 'de verantwoordelijke partij, de evaluator, of de opdrachtgever'. (Zie Par. A20 en A37)

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

- 14 De accountant dient deze Standaard na te leven alsmede elke specifieke Standaard met betrekking tot het onderzoeksobject die voor de opdracht relevant is.
- 15 De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze of andere Standaarden tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de opdracht relevante Standaarden. (Zie Par. A21, A22, A171)

Tekst van een Standaard

- 16 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27 en A28)

Het naleven van relevante vereisten

- 17 Behoudens de volgende paragraaf dient de accountant alle vereisten van deze Standaard en Standaarden specifiek voor het onderzoeksobject na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een beperkte mate van zekerheid dan wel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of 'R' (redelijke mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf. (Zie Par. A29)
- 18 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A29A)

Het niet bereiken van een doelstelling

- 19 Wanneer een doelstelling van deze Standaard of een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 79 van deze Standaard.

Ethische voorschriften

- 20 De accountant dient de VGBA en de VIO na te leven of –indien van toepassing– andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34 en A60)

Aanvaarding en continuering

- 21 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
- 22 De accountant dient een assurance-opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
- a de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
 - b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, met inbegrip van voldoende tijd om de opdracht uit te voeren (Zie Par. 32); en
 - c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
 - i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn (Zie Par. 24, 25 en 26); en
 - ii het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.

- 23 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou kunnen hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie vóór het aanvaarden of continueren van de opdracht bekend zou zijn geweest bij de accountantseenheid, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

- 24 Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of: (Zie Par. A35 en A36)
- a de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A37, A38 en A39)
 - b de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
 - i het onderzoeksobject is geschikt; (Zie Par. A40, A41, A42, A43, en A44)
 - ii de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject zijn geschikt voor de omstandigheden van de opdracht, en vertonen de volgende kenmerken: (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
 - a relevantie;
 - b volledigheid;
 - c betrouwbaarheid;
 - d neutraliteit;
 - e begrijpelijkheid.
 - iii de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn; (Zie Par. A51 en A52)
 - iv de accountant verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen; (Zie Par. A53, A54 en A55)
 - v de conclusie van de accountant zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
 - vi er een rationeel doel is waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. A56)
- 25 Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan de Standaarden. Behoudens de situatie beschreven in paragraaf 25A, dient de accountant derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd.
- 25A *Conform paragraaf 5 van de bijlage kunnen de accountant en de verantwoordelijke partij overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij. De opdracht kan in dit geval wel als assurance-opdracht worden aanvaard en er kan naar deze Standaard verwezen worden in het assurance-rapport.*

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

- 26 Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een onthouding van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. (Zie Par. A156(c))

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

- 27 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie Par. A57 en A58)
- 28 Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

- 29 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie Par. A59)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving

- 30 In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
- a of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
 - b zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.
- Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan de Standaarden. Derhalve dient de accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd. (Zie Par. 71)

Kwaliteitsmanagement

Kenmerken van de opdrachtspartner

- 31 De opdrachtspartner dient:
- a werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS toepast; (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
 - b vast te stellen dat voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren tijdig zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en eventuele veranderingen die kunnen opkomen tijdens de opdracht;
 - c competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken die zijn ontwikkeld door uitgebreide training en praktijkervaring; en (Zie Par. A60)

- d over voldoende competentie te beschikken betreffende het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan, om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden. (Zie Par. A67 en A68)

Toewijzing van het team

- 32 Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over de informatie van het onderzoeksobject te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate (Zie Par. A69):
 - a Zich ervan te vergewissen dat die personen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om: (Zie Par. A70 en A71)
 - i de opdracht overeenkomstig relevante Standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
 - ii het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.
 - b ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
 - i een door de accountant ingeschakelde deskundige, en (Zie Par. A70 en A71)
 - ii een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, (Zie Par. A72 en A73) waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

- 33 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:
 - a het zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd;
 - b het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing van en toezicht op leden van het opdrachtteam) in overeenstemming met de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.
 - c het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vóór de datum van het assurance-rapport; (Zie Par. A74)
 - d geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereik van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig relevante Standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
 - e passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstrede aangelegenheden.
- 34 De opdrachtpartner dient, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoonde dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden. Indien via kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden, dient de opdrachtgever in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende maatregelen te bepalen.
- 35 Onder een effectief kwaliteitsmanagementsysteem valt een monitorings- en herstelproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen of procedures met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de informatie uit het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid, zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid en, indien

van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of de informatie van invloed kan zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 36 Voor die opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, geldt dat de opdrachtpartner met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen dient te bespreken die zich tijdens de opdracht voordoen. De opdrachtpartner dient het assurance-rapport niet te dateren voordat die beoordeling is afgerond.³

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en –technieken.

- 37 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A76, A77, A78, A79 en A80)
- 38 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden. (Zie Par. A81, A82, A83, A84 en A85)
- 39 De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

- 40 De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. (Zie Par. A86, A87, A88 en A89)
- 41 De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de vraag of zij de kenmerken vertonen die in paragraaf 24(b)(ii) zijn geïdentificeerd.
- 42 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:
- a of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
 - b of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - c of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
- 43 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria ongeschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht en er geen rechtvaardiging bestaat om dit te herzien, dient de accountant het effect op zijn werkzaamheden en de rapportering te overwegen of te overwegen om de opdracht terug te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden. (Zie Par. A90 en A91)

³ NVKS, artikel 13(2)(b)

Materialiteit

- 44 De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij: (Zie Par. A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100)
- a het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - b het evalueren of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat.

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht

- 45 De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen- of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op de informatie over het onderzoeksobject; (Zie Par. A101-A102)
 - b de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent de informatie over het onderzoeksobject; en
 - c de vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.
- 46B De accountant dient bij opdrachten om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:
- a gebieden te identificeren waar het waarschijnlijk is dat er zich een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject; en
 - b daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze gebieden om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A105, A108)
- 46R De accountant dient bij opdrachten om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:
- a risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
 - b daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A108)
- 47B Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant het proces waarvan gebruik is gemaakt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen in overweging te nemen. (Zie Par. A107)
- 47R Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor de informatie over het onderzoeksobject. (Zie Par. A106)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

48B Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46B) dient hij: (Zie Par. A109, A110, A111, A112 en A113)

- a gebieden te identificeren waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en
- b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op deze gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen.

48R Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46R) dient hij: (Zie Par. A109, A110 en A111)

- a risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
- b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject te omvatten wanneer:
 - i de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
 - ii andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

Bepalen of er aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid

49B Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, dient hij aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hiermee dient hij in staat te zijn om: (Zie Par. A113, A114, A115, A116, A117 en A118)

- a te concluderen dat het niet waarschijnlijk is dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of
- b te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.

Herziening van risico-inschatting bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid

49R De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop hij aanvankelijk zijn inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd, dient hij de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen. (Zie Par. A113)

50 Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:

- a assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of

- b de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.

In die gevallen dient hij te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient hij het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.

- 51 De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A119 en A120)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 52 Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook: (Zie Par. A121, A122, A123, A124 en A125)

- a te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige; (Zie Par. A126, A127, A128 en A129)
- b voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige; (Zie Par. A130 en A131)
- c met de door hem ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en (Zie Par. A132 en A133)
- d de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren. (Zie Par. A134 en A135)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor
(Zie Par. A136)

- 53 Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doeleinden.
- 54 Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor zijn doeleinden, het volgende te doen:
- a de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
 - b inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
 - c de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.
- 55 Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij het volgende te evalueren:
- a de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen of procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
 - b het competentieniveau van de interne auditfunctie;
 - c of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
 - d of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.

Schriftelijke bevestigingen

- 56 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging:

- a dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is; (Zie Par. A54 en A55 en A137, A138 en A139)
 - b van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject zijn weergegeven.
- 57 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie over het onderzoeksobject relevant is, dient hij om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.
- 58 Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang zijn dient de accountant:
- a de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
 - b te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
- 59 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn

- 60 Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant: (Zie Par. A140)
- a de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;
 - b de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
 - c gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft

- 61 Wanneer het voor de opdracht relevant is, dient de accountant het effect van gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen. Hij dient tevens gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als hij hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat hij het assurance-rapport had aangepast. De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. (Zie Par. A141 en A142)

Andere informatie

- 62 Wanneer documenten met de informatie over het onderzoeksobject alsmede het assurance-rapport daarover andere informatie bevatten, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant: (Zie Par. A143)

- a een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport; of
- b zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport,
dient hij de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

- 63 De accountant dient te evalueren of de informatie over het onderzoeksobject op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. (Zie Par. A144, A145 en A146)

Het vormen van de assurance-conclusie

- 64 De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hij dient alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het object ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegensprekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient hij de implicaties voor zijn conclusie in paragraaf 65 in aanmerking te nemen. (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
- 65 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of (de informatie over) het onderzoeksobject vrij is van een afwijking van materieel belang. Bij het vormen van die conclusie dient hij het volgende in overweging te nemen:
- zijn conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. (Zie Par. A3, A154 en A155)
- 66 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient hij, naar gelang passend:
- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
 - de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A156, A157 en A158)

Het opstellen van het assurance-rapport

- 67 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over de informatie over het onderzoeksobject. (Zie Par. A2, A159, A160 en A161)
- 68 De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:
- eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden;
 - bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
 - aanbevelingen; of
 - aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.
- De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen

gen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. (Zie Par. A159, A160 en A161)

Inhoud van het assurance-rapport

- 69 Het assurance-rapport dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten:
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A162)
 - b een geadresseerde; (Zie Par. A163)
 - c een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen, de informatie over het onderzoeksobject of, wanneer van toepassing, het onderzoeksobject zelf. Wanneer de accountant in zijn conclusie verwijst naar een vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt, dient die vermelding:
 - i bij het assurance-rapport te worden gevoegd; of
 - ii in het assurance-rapport te worden weergegeven; of
 - iii dient in het assurance-rapport een verwijzing te worden opgenomen naar een bron die voor de beoogde gebruikers beschikbaar is. (Zie Par. A164)
 - d beschrijving van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A165)
 - e waar passend, een beschrijving van significante inherente beperkingen die verband houden met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A166)
 - f wanneer de van toepassing zijnde criteria voor een specifiek doel zijn ontworpen, een vermelding die lezers hierop attent maakt en op het feit dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel; (Zie Par. A167, A168)
 - g een vermelding van de verantwoordelijke partij en van de evalueerder indien dit een andere partij betreft alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant; (Zie Par. A169)
 - h een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, of waar er een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject is, die Standaard; (Zie Par. A170, A171)
 - i een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast; (Zie Par. A172)
 - j een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd; (Zie Par. A173)
 - k een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:
 - i dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
 - ii dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd. (Zie Par. A174, A175, A176, A177, A178)
 - l de conclusie van de accountant: (Zie Par. A2, A179, A180, A181)
 - i wanneer dit passend is, dient de conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen; (Zie Par. A180)
 - ii bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie in bevestigende vorm te worden geformuleerd; (Zie Par. A179)
 - iii bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van

- de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; (Zie Par. A181)
- iv de conclusie in (2) of (3) dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht en dient te worden geformuleerd in termen van: (Zie Par. A182)
 - a het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
 - b de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
 - c een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
 - v wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:
 - a een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
 - b een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat. (Zie Par. A183)
 - m de handtekening van de accountant; (Zie Par. A184)
 - n de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop:
 - 1 de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop deze de conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt ook de assurance-informatie waarover degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de informatie over het onderzoeksobject; en
 - 2 indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid (Zie Par. A185)
 - o de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport

- 70 Indien de accountant in het assurance-rapport verwijst naar de werkzaamheden van een door hem ingeschakelde deskundige dienen de bewoordingen van dat rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de conclusie in dat rapport is verminderd door de betrokkenheid van die deskundige. (Zie Par. A186, A187 en A188)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving

- 71 Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 69 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

- 72 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer hij het volgende concludeert:
- a in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - b in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

- 73 Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om:
- a in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden de aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze aangelegenheid naar het oordeel van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject; of
 - b in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport.
- De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht.
- 74 De accountant dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen:
- a wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie Par. 66). In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
 - b wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. (Zie Par. A191)
- 75 De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft. (Zie Par. A189 en A190)
- 76 Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar hij tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, dient hij in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.
- 77 Wanneer de door de geschikte partij gemaakte vermelding de afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject heeft geïdentificeerd en naar behoren heeft beschreven, dient de accountant:
- a een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen die refereert aan het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
 - b een conclusie zonder beperking tot uitdrukking te brengen, indien het specifiek is vereist op grond van de voorwaarden van de opdracht om in de conclusie te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt. Hij dient dan in het assurance-rapport wel door een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden specifiek te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij is gemaakt. Deze vermelding identificeert en beschrijft naar behoren dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A192)

Overige communicatieverantwoordelijkheden

- 78 De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198 en A199)

Documentatie

- 79 De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A200, A201, A202, A203 en A204)
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
 - c significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
- 80 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan.
- 81 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie Par. A205 en A206)
- 82 Nadat het samenstellen van de definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A207)
- 83 Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdracht documentatie dan wel om nieuwe opdracht documentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:
- a de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

(Zie Par. 6)

- A1 Bij een consultancy-opdracht past de accountant vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op:
- het bepalen van de doelstelling;
 - feitenonderzoek;
 - het definiëren van problemen of mogelijkheden;
 - evaluaties van alternatieven;
 - ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen;
 - communicatie van resultaten; en
 - soms het implementeren en follow-up.

Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form')). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de accountant en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

Doelstellingen

Opdrachten met informatie over het onderzoeksobject dat een aantal aspecten bevat
(Zie Par. 10, 65, 69(l))

- A2 Wanneer de informatie over het onderzoeksobject is samengesteld uit een aantal aspecten, kunnen afzonderlijke conclusies over ieder aspect worden verschaft. Dergelijke afzonderlijke conclusies hoeven niet met hetzelfde niveau van zekerheid te zijn uitgedrukt. Sterker nog, elke conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in de vorm die gepast is voor een opdracht meteen redelijke of een beperkte mate van zekerheid. Verwijzingen in deze Standaard naar de conclusie in het assurance-rapport omvatten iedere conclusie wanneer afzonderlijke conclusies worden verschaft.

Definities

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte en een redelijke mate van zekerheid
(Zie Par. 12(a)(i))

- A3 Omdat het niveau van zekerheid verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid lager ligt dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, variëren de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing, en zijn deze geringer van omvang dan die bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de werkzaamheden voor een opdracht met een redelijke mate en een beperkte mate van zekerheid omvatten:
- a de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan het bijvoorbeeld in de omstandigheden van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en op cijferanalyses. Hij kan eventueel relatief minder nadruk leggen op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan bij opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - b bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant:
 - minder elementen voor onderzoek selecteren; of
 - minder werkzaamheden uitvoeren (bijvoorbeeld alleen cijferanalyses uitvoeren waar bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als andere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd);
 - c bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die zijn uitgevoerd als wijze van inspelen op het opdracht risico, het ontwikkelen van verwachtingen die voldoende precies zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses worden opgezet om verwachtingen met betrekking tot de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen in plaats van om afwijkingen te identificeren met het niveau van precisie dat wordt verwacht bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - d verder kan, wanneer er significante fluctuaties, relaties of verschillen worden geïdentificeerd, geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden verkregen door te verzoeken om inlichtingen en het in aanmerking nemen van de ontvangen reacties in het licht van de bekende omstandigheden van de opdracht;

- e bovendien kan de accountant, bijvoorbeeld bij het uitvoeren van cijferanalyses bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, gebruik maken van gegevens die meer geaggregeerd zijn, zoals kwartaalgegevens in plaats van maandgegevens. Hij kan ook gebruik maken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid hiervan in dezelfde mate als voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te toetsen.

Een niveau van zekerheid dat zinvol is

(Zie Par. 12 (a)(i)(b), 47B)

- A4 Het niveau van zekerheid dat de accountant van plan is te verkrijgen is doorgaans niet vatbaar voor kwantificering. De vraag of een bepaald niveau zinvol is in de omstandigheden van de opdracht, is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voert de accountant werkzaamheden uit die beperkt zijn vergeleken met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Desalniettemin zijn deze gepland om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat zinvol is. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject versterken tot een niveau dat aanzienlijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A16, A17 en A18).
- A5 Wat zinvol is kan, binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht.
- A6 Omdat het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschilt, bevat het rapport van de accountant een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, waarin wordt erkend dat een bespreking van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het begrip van de conclusie van de accountant (Zie Par. 69(k) en A174, A175, A176, A177 en A178).
- A7 Sommige van de factoren die relevant kunnen zijn bij het bepalen van wat een zinvolle mate van zekerheid inhoudt bij een specifieke opdracht omvatten bijvoorbeeld:
 - de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria alsmede de vraag of er Standaarden zijn die betrekking hebben op het onderzoeksobject;
 - instructies of andere aanwijzingen van de opdrachtgever over de aard van de zekerheid waarvan de opdrachtgever verwacht dat de accountant deze verkrijgt. De voorwaarden van de opdracht kunnen bijvoorbeeld bepaalde werkzaamheden vaststellen die de opdrachtgever noodzakelijk acht, of bepaalde aspecten van de informatie over het onderzoeksobject waarvan de opdrachtgever zou willen dat de accountant zijn werkzaamheden hierop richt. De accountant kan echter overwegen dat andere werkzaamheden vereist zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om zinvolle zekerheid te verkrijgen;
 - een algemeen aanvaarde praktijk, indien dit bestaat, met betrekking tot assurance-opdrachten voor de specifieke informatie over het onderzoeksobject of soortgelijke of gerelateerde informatie over het onderzoeksobject;
 - de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Over het algemeen geldt dat hoe groter de consequentie voor de beoogde gebruikers is van het ontvangen van een niet-passende conclusie wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, des te groter de zekerheid die nodig zou zijn om voor hen zinvol te zijn. In sommige gevallen kan de consequentie voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een niet-passende conclusie bijvoorbeeld zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de accountant nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is;

- de verwachting van beoogde gebruikers dat de accountant de conclusie van beperkte mate van zekerheid over de informatie over het onderzoeksobject binnen korte tijd en tegen lage kosten zal vormen.

Voorbeelden van een attest-opdracht

(Zie Par. 12(a)(ii)(a))

A8 Voorbeelden van opdrachten die onder deze Standaard kunnen worden uitgevoerd omvatten:

- duurzaamheid* - Een opdracht betreffende duurzaamheid heeft betrekking op het verkrijgen van zekerheid over een rapport over de duurzaamheidsprestaties van de entiteit dat door het management of door een door het management ingeschakelde deskundige (de evalueerder) is opgesteld;
- naleven van wet- of regelgeving* - Een opdracht betreffende het naleven van wet- of regelgeving omvat het verkrijgen van zekerheid over een vermelding van een andere partij (de evalueerder) over het naleven van de relevante wet- of regelgeving;
- toegevoegde waarde* ('Value for money') - Een opdracht betreffende toegevoegde waarde omvat het verkrijgen van zekerheid over een toetsing van toegevoegde waarde door een andere partij (de evalueerder).

Assurance-vaardigheden en -technieken

(Zie Par. 12(b))

A9 Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming;
- het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht met inbegrip van het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en de aard, timing en omvang van werkzaamheden; en
- het, in voorkomend geval, toepassen van werkzaamheden op de opdracht (wat het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses kan omvatten);
- systematische documentatiepraktijken en vaardigheden in het schrijven van assurance-rapporten.

Criteria

(Zie Par. 12(c), Bijlage)

A10 Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het referentiekader dat door de van toepassing zijnde criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. De geschiktheid van criteria is contextgevoelig. Dat wil zeggen dat deze wordt bepaald in de context van de omstandigheden van de opdracht. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Een evalueerder kan bijvoorbeeld als een van de criteria voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, het aantal klachten van de klanten die naar de tevredenheid van de klant zijn afgehandeld selecteren. Een andere evalueerder zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Geschikte criteria omvatten criteria voor presentatie en toelichting, wanneer relevant.

Opdrachtrisico

(Zie Par. 12(f))

- A11 Opdrachtrisico verwijst niet naar, noch omvat, de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van bepaalde informatie over het onderzoeksobject.
- A12 Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance-opdrachten:
- a risico's waarop de accountant niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:
 - i de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico); en
 - ii het risico dat een afwijking van materieel belang die in de informatie over het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico); en
 - b het risico waarop de accountant wel directe invloed heeft. Dit is het risico dat de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden geen afwijking van materieel belang zullen detecteren (ontdekkingsrisico).
- A13 De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is, wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:
- de aard van het onderzoeksobject en de informatie over het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband houdt met het opstellen van informatie over de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersingsmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde;
 - de vraag of een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor dezelfde informatie over het onderzoeksobject.
- Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
- A14 Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en een redelijke mate van zekerheid is derhalve minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren zoals:
- het gebruikmaken van selectief toetsen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersing;
 - het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de accountant beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie;
 - in bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.

De opdrachtgever

(Zie Par. 12(g), Bijlage)

- A15 De opdrachtgever kan, afhankelijk van de omstandigheden, het management, de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij, een wetgever, de beoogde gebruikers, de evalueerder of een andere derde partij zijn.

Beoogde gebruikers

(Zie Par. 12(m), Bijlage)

- A16 In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance-rapport zullen lezen, in het bijzonder waar een groot aantal mensen er toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar beoogde gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.
- A17 Beoogde gebruikers of vertegenwoordigers hiervan kunnen direct met de accountant en de verantwoordelijke partij (of de opdrachtgever, indien dit verschilt) te maken hebben bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen echter, en in tegenstelling tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (die onder andere het rapporteren inhoudt over feitelijke bevindingen op basis van werkzaamheden die met de opdrachtgever en elke geschikte derde partij(en) overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie):
- a is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - b kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de accountant komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd (Zie Par. A116, A117 en A118).
- A18 In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of verzoeken zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance-opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet vereist paragraaf 69(f) een vermelding die lezers hierop attent maakt. De accountant kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken (Zie Par. A167 en A168).

Informatie over het onderzoeksobject

(Zie Par. 12(x), Bijlage)

- A19 In sommige gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject een vermelding zijn die een aspect van een proces, van uitvoering of naleving evalueert, in relatie tot de criteria. Bijvoorbeeld 'de interne beheersing van ABC werkte effectief met betrekking tot de XYZ-criteria gedurende de verslagperiode...' of 'de governance-structuur van ABC kwam overeen met XYZ-criteria gedurende de verslagperiode...'.

De geschikte partij(en)

(Zie Par. 13, Bijlage)

- A20 De rollen die de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever spelen kunnen verschillen (Zie Par. 37). De management- en governance-structuren verschillen per rechtsgebied en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Zulke diversiteit houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de persoon (personen) te specificeren bij wie de accountant in alle omstandigheden om inlichtingen verzoekt, bevestigingen verzoekt of anderszins communiceert. In sommige gevallen, bijvoorbeeld wanneer de geschikte partij(en) alleen onderdeel is (zijn) van een volledige juridische entiteit zal het identificeren van de geschikte personen van het management of de met governance

belaste personen met wie wordt gecommuniceerd het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen om vast te stellen welke persoon (personen) de geschikte verantwoordelijkheden hebben voor, en kennis van, de betreffende aangelegenheden.

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

(Zie Par. 1, 5, 15)

- A21 Deze Standaard bevat vereisten die van toepassing zijn op assurance-opdrachten⁴ (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), met inbegrip van opdrachten overeenkomstig specifieke Standaarden die betrekking hebben op het onderzoeksobject. In bepaalde gevallen is een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject ook relevant voor de opdracht. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject is relevant voor de opdracht wanneer:
- de Standaard van kracht is;
 - het onderzoeksobject van de Standaard voor de opdracht relevant is; en
 - de omstandigheden die in de Standaard worden geadresseerd bestaan.
- A22 De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op andere assurance-opdrachten. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Tekst van een Standaard

(Zie Par. 12, 16)

- A23 Standaarden bevatten de doelstellingen van de accountant bij het voldoen aan de Standaarden alsmede de vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen aan deze doelstellingen te voldoen. Zij bevatten bovendien gerelateerde leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten en inleidend materiaal dat context verschaft die relevant is voor het juiste inzicht in de Standaard en definities.
- A24 De doelstellingen van een Standaard verschaffen de context waarin de vereisten van de Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn tevens bedoeld een hulpmiddel te vormen bij:
- a inzicht te verwerven in wat er moet worden bereikt; en
 - b het beslissen of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen te behalen.
- De juiste toepassing van de vereisten van een Standaard door de accountant wordt verondersteld om voldoende basis te verschaffen voor het door de accountant behalen van de doelstellingen. Omdat de omstandigheden van de assurance-opdrachten ver uiteen lopen en de Standaarden niet alle omstandigheden kunnen ondervangen is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om de doelstellingen die hierin worden vermeld te halen. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bepaalde aangelegenheden zijn die van de accountant vereisen dat hij werkzaamheden uitvoert ter aanvulling op de werkzaamheden die op grond van relevante Standaarden zijn vereist om de doelstellingen die in die Standaarden worden gespecificeerd te kunnen halen.
- A25 De vereisten van Standaarden worden geformuleerd door gebruik te maken van 'dienen'.
- A26 Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. In het bijzonder kan deze informatie:
- a nadere uitleg bevatten wat een vereiste inhoudt of wat het bedoeld is te omvatten; en
 - b voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

⁴ Deze Standaard bevat vereisten en andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die specifiek zijn voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing 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. Aanvullende overwegingen die specifiek gelden voor accountants in de publieke sector of kleinere accountantseenheden zijn, in voorkomend geval, opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten in een Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de vereisten van een Standaard na te leven, wordt hier echter niet door beperkt of verminderd.

- A27 Definities worden in een Standaard verschaft om een hulpmiddel te vormen bij een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften.
- A28 Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogd gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

Het naleven van relevante vereisten

(Zie Par. 17)

- A29 Alhoewel sommige werkzaamheden alleen zijn vereist bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen zij desalniettemin bij bepaalde opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid geschikt zijn.
- A29A *Het toepassen van deze Standaard door accountantsafdelingen (Zie Par. 18) kan ertoe leiden dat bepaalde vereisten op een andere wijze ingevuld zullen worden om het doel van het vereiste te bereiken.*

Ethische voorschriften

(Zie Par. 3(a), 20, 22(a))

- A30 De VGBA stelt de volgende fundamentele beginselen vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

- A31 De VGBA verschaft tevens een toetsingskader dat accountants moeten toepassen om:

- a bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren en te beoordelen. Bedreigingen vallen in één of meer van de volgende categorieën:
 - i eigenbelang;
 - ii zelftoetsing;
 - iii belangenbehartiging;
 - iv vertrouwelijkheid; en
 - v intimidatie.
- b een toereikende maatregel te nemen die er toe leidt dat de accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

- A32 De IESBA Code of Ethics is in Nederland in een andere structuur vormgegeven door de VGBA (Zie Par. A30) en de ViO (Zie Par. A33).

- A33 In de ViO wordt onafhankelijkheid vereist in wezen en in schijn.

De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Omstandigheden die in de ViO meer specifiek worden uitgewerkt omvatten:

- samenloop van dienstverlening;
- vergoedingen;
- geschenken en gastvrijheid;
- langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij;
- financiële belangen;
- zakelijke relaties;
- werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit;
- nauwe persoonlijke relaties;
- juridische procedures tegen de verantwoordelijke partij;
- prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.

A34 Professionele vereisten, of vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn opgelegd, zijn ten minste gelijkwaardig met de VGBA en de ViO wanneer zij gericht zijn op alle aangelegenheden waarnaar in paragrafen A30, A31, A32 en A33 wordt verwezen. Deze leggen tevens verplichtingen op die de doelstellingen van de vereisten verwezenlijken die in de VGBA en de ViO uiteen zijn gezet.

Aanvaarding en continuering

Randvoorwaarden voor de opdracht

(Zie Par. 24)

A35 In de publieke sector kan van bepaalde randvoorwaarden voor een assurance-opdracht worden aangenomen dat zij aanwezig zijn, bijvoorbeeld:

- a de rollen en verantwoordelijkheden van controleorganisaties van de publieke sector en de entiteiten binnen de overheid die onderwerp zijn van assurance-opdrachten worden verondersteld passend te zijn omdat zij doorgaans in de wetgeving uiteen zijn gezet;
- b het recht van de controleorganisaties van de publieke sector op toegang tot de informatie die noodzakelijk is om de opdracht uit te voeren wordt vaak in de wetgeving uiteengezet;
- c van de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, wordt doorgaans op grond van wet- of regelgeving vereist dat deze in een schriftelijk rapport wordt opgenomen; en
- d een rationeel doel is doorgaans aanwezig omdat de opdracht in wetgeving uiteen is gezet.

A36 Indien geschikte criteria niet beschikbaar zijn voor het gehele onderzoeksobject maar de accountant een of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor deze criteria wel geschikt zijn kan identificeren, kan een assurance-opdracht op zichzelf worden uitgevoerd met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit.

Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bijlage)

A37 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn alsmede de opdrachtgever. Zie de bijlage voor een bespreking van de wijze waarop elk van deze rollen betrekking heeft op een assurance-opdracht.

- A38 Informatie dat de geschikte relatie bestaat met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject kan worden verkregen via een erkenning door de verantwoordelijke partij. Een dergelijke erkenning geeft tevens een basis voor een algemeen inzicht in de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant. Een schriftelijke erkenning is de best passende vorm van het documenteren van het begrip van de verantwoordelijke partij. Bij het ontbreken van een schriftelijke erkenning van verantwoordelijkheid kan het voor de accountant nog steeds passend zijn om de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen - zoals wetgeving of een contract - wijzen op verantwoordelijkheid. In andere gevallen kan het passend zijn om de opdracht te weigeren afhankelijk van de omstandigheden dan wel om de omstandigheden toe te lichten in het assurance-rapport.
- A39 De evalueerder is verantwoordelijk voor het beschikken over een redelijke basis voor de informatie over het onderzoeksobject. Wat een redelijke basis inhoudt is afhankelijk van de aard van het onderzoeksobject en andere omstandigheden van de opdracht. In sommige gevallen kan een formeel proces met uitgebreide interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om aan de evalueerder een redelijke basis te verschaffen dat de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. Het feit dat de accountant zal rapporteren over de informatie over het onderzoeksobject is geen vervanging voor de eigen processen van de evalueerder om een redelijke basis te hebben voor de informatie over het onderzoeksobject.

Geschiktheid van het onderzoeksobject

(Zie Par. 24(b)(i))

- A40 Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze dat de resulterende informatie over het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te onderbouwen. In voorkomend geval is dat een conclusie met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.
- A41 De gepastheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer een onderzoeksobject ongeschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dit tevens ongeschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa.
- A42 Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:
- a de precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria; en
 - b het overtuigende karakter van beschikbare assurance-informatie.
- A43 Het identificeren van dergelijke kenmerken en het in overweging nemen van effecten hiervan vormen een hulpmiddel voor de accountant bij het inschatten van de geschiktheid van het onderzoeksobject. Het helpt de accountant ook bij het bepalen van de inhoud van het assurance-rapport (Zie Par. A164).
- A44 In sommige gevallen kan het assurance-rapport verband houden met slechts één deel van een breder onderzoeksobject. De accountant kan bijvoorbeeld worden ingehuurd om te rapporteren over één aspect van de bijdrage van een entiteit aan duurzame ontwikkeling, zoals een aantal programma's die door een entiteit worden georganiseerd die een positief effect hebben op het milieu. Bij het bepalen of de opdracht het kenmerk vertoont van het hebben van een geschikt onderzoeksobject kan het in dergelijke gevallen voor de accountant passend zijn om te overwegen of informatie over het aspect waarover de accountant is gevraagd te rapporteren waarschijnlijk zal voldoen aan de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep. Hij kan tevens overwegen op welke wijze de informatie over het onderzoeksobject zal worden weergegeven en verspreid, bijvoorbeeld of er meerdere significante programma's met minder gunstige uitkomsten zijn waarover de entiteit niet rapporteert.

Geschiktheid en beschikbaarheid van de criteria

Geschiktheid van de criteria

(Zie Par. 24(b) (ii))

A45 Geschikte criteria vertonen de volgende kenmerken:

- a *relevantie* - Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers onderbouwen;
- b *volledigheid* - Criteria zijn volledig wanneer de informatie over het onderzoeksobject overeenkomstig hiermee is opgesteld en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting;
- c *betrouwbaarheid* - Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende accountants;
- d *neutraliteit* - Neutrale criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie;
- e *begrijpelijkheid* - Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.

A46 Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.

A47 De geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht hangt af van de vraag of zij bovenstaande kenmerken weerspiegelen. Het relatieve belang van elk kenmerk voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor bepaalde omstandigheden van een opdracht, maar mogelijk niet geschikt zijn voor andere omstandigheden. Het rapporteren aan overheden of regelgevers of toezichthouders kan bijvoorbeeld het gebruik van een bepaalde criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.

A48 Criteria kunnen op verschillende manieren worden geselecteerd of ontwikkeld, zij kunnen bijvoorbeeld:

- zijn opgenomen in wet- of regelgeving;
- zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen;
- gezamenlijk zijn ontwikkeld door een groep die geen transparant en zorgvuldig proces volgt;
- zijn gepubliceerd in wetenschappelijke tijdschriften of boeken;
- zijn ontwikkeld voor verkoop op commerciële basis;
- specifiek zijn opgezet voor het doel om de informatie over het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht op te stellen.

De wijze waarop de criteria zijn ontwikkeld kan de werkzaamheden die de accountant uitvoert om de geschiktheid hiervan in te schatten beïnvloeden.

A49 In sommige gevallen schrijven wet- of regelgeving de criteria voor die voor de opdracht moeten worden gebruikt. Bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel, worden dergelijke criteria verondersteld geschikt te zijn. Dat geldt ook voor criteria die door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen zijn uitgegeven indien zij relevant zijn voor de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers. Dergelijke criteria staan ook bekend als vastgestelde criteria. Zelfs wanneer er voor een onderzoeksobject vastgestelde criteria bestaan, kunnen beoogde gebruikers instemmen met andere criteria voor hun specifieke doelen. Er

kunnen bijvoorbeeld diverse raamwerken worden gebruikt als vastgestelde criteria voor het evalueren van de effectiviteit van interne beheersing. Specifieke gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd spectrum van criteria ontwikkelen dat voldoet aan hun informatiebehoeften met betrekking tot, bijvoorbeeld, prudentieel toezicht. In dergelijke gevallen:

- a maakt het assurance-rapport de lezers erop alert dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met criteria voor specifieke doeleinden en dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel (Zie Par. 69(f)); en
- b kan het assurance-rapport opmerken, wanneer dit relevant is voor de omstandigheden van de opdracht, dat de criteria niet zijn opgenomen in wet- of regelgeving, of uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen.

A50 Indien criteria specifiek zijn opgezet voor het doel van het opstellen van de informatie van het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn zij niet geschikt als zij resulteren in informatie over het onderzoeksobject of een assurance-rapport dat voor de beoogde gebruikers misleidend is. Het is voor de beoogde gebruikers of de opdrachtgever wenselijk om te erkennen dat specifiek ontwikkelde criteria voor de doeleinden van de beoogde gebruikers geschikt zijn. Het ontbreken van een dergelijke erkenning kan invloed hebben op wat er gedaan moet worden om de geschiktheid van de criteria, en de verschaft informatie over de criteria in het assurance-rapport in te schatten.

Beschikbaarheid van de criteria

(Zie Par. 24(b)(iii))

A51 Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:

- a openbaar;
- b middels duidelijke opname in de presentatie van de informatie over het onderzoeksobject;
- c middels duidelijke opname in het assurance-rapport (Zie Par. A165);
- d middels algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van tijd in uren en minuten.

A52 Criteria kunnen tevens alleen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die dooreen vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een specifiek doel relevant zijn. Wanneer dit het geval is, vereist paragraaf 69(f) een vermelding die de lezers op dit feit alert maakt. Bovendien kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers (Zie Par. A167 en A168).

Toegang tot assurance-informatie

(Zie Par. 24(b)(iv))

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie

A53 De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:

- a de kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance-informatie worden verwacht wanneer de informatie over het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is; en
- b overige omstandigheden, zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming

van de accountant, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.
Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.

Toegang tot vastleggingen

(Zie Par. 56)

- A54 Het kan nuttig zijn om te zoeken naar de instemming van de geschikte partij(en) dat zij haar/hun verantwoordelijkheden erkent/erkennen en begrijpt/begrijpen om aan de accountant informatie te verschaffen. Dit kan voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het bepalen of de opdracht de kenmerken vertoont van toegang tot assurance-informatie:
- a toegang tot alle informatie waarvan de geschikte partij(en) weet/weten dat deze relevant is voor het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij(en) in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
 - c onbeperkte toegang tot de personen van de geschikte partij(en) van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.
- A55 De aard van relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de opdrachtgever kan invloed hebben op het vermogen van de accountant om toegang te krijgen tot vastleggingen, documentatie en andere informatie die de accountant nodig kan hebben als assurance-informatie om de opdracht te voltooien. De aard van dergelijke relaties kan derhalve een relevante overweging zijn bij het bepalen van het al dan niet aanvaarden van de opdracht. Voorbeelden van een aantal omstandigheden waarin de aard van deze relaties problematisch kunnen zijn, zijn opgenomen in paragraaf A140.

Een rationeel doel

(Zie Par. 24(b)(vi))

- A56 Bij het bepalen of de opdracht een rationeel doel heeft kunnen relevante overwegingen het volgende omvatten:
- de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-rapport (in het bijzonder wanneer de criteria voor een speciaal doel zijn opgezet). Een verdere overweging is de waarschijnlijkheid dat de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-rapport in grotere omvang zullen worden gebruikt en verspreid dan alleen voor de beoogde gebruikers;
 - de vraag of van aspecten van de informatie over het onderzoeksobject wordt verwacht dat deze niet bij de assurance-informatie zijn opgenomen alsmede de reden hiervoor;
 - de kenmerken van de relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever. Bijvoorbeeld wanneer de evalueerder niet de verantwoordelijke partij is, de vraag of de verantwoordelijke partij toestaat dat er gebruik wordt gemaakt van de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijkheid heeft om de informatie over het onderzoeksobject te herzien voordat deze beschikbaar wordt gesteld aan de beoogde gebruikers of om opmerkingen met de informatie over het onderzoeksobject te verspreiden;
 - wie de criteria die moeten worden toegepast om het onderzoeksobject te meten of te evalueren geselecteerd heeft, alsmede de mate van oordeelsvorming en de reikwijdte voor mogelijke tendentie bij het toepassen van de criteria. Het is waarschijnlijker dat de opdracht een rationeel doel heeft als de beoogde gebruikers de criteria hebben geselecteerd of hierbij waren betrokken;
 - significante beperkingen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;

- de vraag of de accountant veronderstelt dat de opdrachtgever van plan is om op een ongepaste manier de naam van de accountant met het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject te associëren.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 27)

- A57 Het is in het belang van zowel de opdrachtgever als de accountant dat de accountant voor aanvang van de opdracht de overeengekomen voorwaarden van de opdracht schriftelijk communiceert om misverstanden te voorkomen. De vorm en inhoud van de schriftelijke overeenkomst of het contract zal met de omstandigheden van de opdracht variëren. Als wet- of regelgeving bijvoorbeeld op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en deze begrijpt zoals deze zijn uiteengezet onder dergelijke wet- of regelgeving.
- A58 Wet- of regelgeving kan, in het bijzonder in de publieke sector, de aanstelling van een accountant verplicht stellen en specifieke bevoegdheid geven zoals de bevoegdheid tot het inzien van vastleggingen of andere informatie van de geschikte partij(en). Deze kan ook verantwoordelijkheden geven, zoals het van de accountant vereisen om direct aan een minister, de wetgever of het publiek te rapporteren als de geschikte partij(en) tracht(en) de reikwijdte van de opdracht te beperken.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 29)

- A59 Een wijziging in omstandigheden die de vereisten van de beoogde gebruikers beïnvloedt, of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen, zoals bijvoorbeeld van een assurance-opdracht naar een niet-assurance-opdracht, of van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te veranderen naar een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Kwaliteitsmanagement

Accountants

(Zie Par. 20, 31(a)(b))

- A60 Deze Standaard is geschreven in de context van een aantal maatregelen die moeten worden genomen om de kwaliteit van assurance-opdrachten die door accountants zijn uitgevoerd te waarborgen, zoals de maatregelen die door IFAC-leden zijn genomen overeenkomstig het compliance-programma van IFAC en verantwoordingen inzake lidmaatschapsverplichtingen. Dergelijke maatregelen omvatten:
- competentievereisten, zoals benchmarks voor onderwijs en ervaring voor toegang tot lidmaatschap, en permanente ontwikkeling en educatie;
 - een kwaliteitsmanagementsysteem dat bij de accountantseenheid is geïmplementeerd. De NVKS is in Nederland van toepassing op alle accountantseenheden met betrekking tot assurance-opdrachten;
 - een uitgebreide gedragscode, met inbegrip van gedetailleerde onafhankelijkheidsvereisten, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Kwaliteitsmanagement op het niveau van de accountantseenheid

(Zie Par. 3(b), 31(a))

A61 De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor assurance-opdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS bepaalt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op de vervulling van de verantwoordelijkheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van de voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures vast te stellen voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.⁵ De NVKS behandelt ook de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, alsmede de uitvoering en de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.⁶ Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het risico-inschattingsproces van de accountantseenheid;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;
- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e opdrachtuitvoering;
- f middelen;
- g informatie en communicatie; en
- h het monitorings- en herstelproces.

Accountantseenheden of nationale vereisten kunnen andere terminologie of raamwerken gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

A62

- (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A63 De maatregelen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, in de context van de opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid neemt voor het managen en bereiken van kwaliteit voor iedere opdracht en voor het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht, benadrukken het feit dat kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede het belang voor de kwaliteit van de assurance-opdracht van:

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele Standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- b het naleven van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, indien van toepassing;
- c het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
- d de mogelijkheid van het opdrachtteam om zorgen te uiten zonder angst voor represailles.

A64 Onder een kwaliteitsmanagementsysteem valt een monitorings- en herstelproces dat is opgezet om:

- a de accountantseenheid te voorzien van relevante, betrouwbare en tijdige informatie over de opzet, de implementatie en het in werking houden van het kwaliteitsmanagementsysteem.
- b passende maatregelen te nemen om zodanig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen dat tekortkomingen tijdig worden hersteld door de accountantseenheid.

A65 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet effectief zullen ondervangen; of

⁵ NVKS, artikel 13(1).

⁶ NVKS, artikel 20(1)(d).

- informatie die is verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

- a competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- b onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- c het onderhouden van cliëntrelaties op grond van beleidslijnen of procedures van de accountants-eenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten;
- d het in acht nemen van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitorings- en herstelproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen⁷ in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid die invloed kunnen hebben op de assurance-opdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die de accountantseenheid heeft ondernomen om in te spelen op die tekortkomingen.

- A66 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een assurance-opdracht noch overeenkomstig professionele Standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, of het assurance-rapport niet passend was.

Vaardigheden, kennis en ervaring met betrekking tot het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan

(Zie Par. 31(c))

- A67 Een accountant kan worden verzocht om assurance-opdrachten uit te voeren met betrekking tot een scala aan objecten van onderzoek en informatie over het onderzoeksobject. Sommige kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar een bepaald persoon over beschikt.
- A68 De VGBA eist van de accountant dat hij instemt met alleen het verlenen van diensten waarvan de accountant de deskundigheid heeft om deze uit te voeren.⁸ De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte assurance-conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. De accountant kan gebruik maken van de werkzaamheden van de deskundige en deze Standaard volgen. Als hij concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, kan hij de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance-informatie aanvaarden.

Middelen voor de opdracht

Gezamenlijke competentie en capaciteiten

(Zie Par. 32)

- A69 De in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem vaststelt dat betrekking heeft op het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en assurance-opdrachten. Dit heeft betrekking op de geschiktheid van oordeelsvormingen door de accountantseenheid over de aanvaarding of continuering van relaties en opdrachten die zijn gebaseerd op het vermogen van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in

⁷ NVKS, artikel 22(2).

⁸ VGBA, artikel 12.

overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.⁹

Door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 32(a), 32(b)(i))

- A70 Bepaalde onderdelen van de assurance-werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door een multidisciplinair team waarin één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zitten. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant helpt bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht of bij een van de in paragraaf 46 genoemde aangelegenheden (46R bij een redelijke mate van zekerheid of 46B bij een beperkte mate van zekerheid).
- A71 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan het bij de aanvaarding of continuering van de opdracht gepast zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist.

Overige accountants

(Zie Par. 32(b)(ii))

- A72 De informatie over het onderzoeksobject kan informatie bevatten waarover een andere accountant een conclusie tot uitdrukking heeft gebracht. De accountant kan, bij het vormen van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, ervoor kiezen om de assurance-informatie te gebruiken waarop de conclusie van die andere accountant is gebaseerd.
- A73 De werkzaamheden van een andere accountant kunnen worden gebruikt met betrekking tot bijvoorbeeld een onderzoeksobject op een afgelegen locatie of in een buitenlands rechtsgebied. Die andere accountants maken geen deel uit van het opdrachtteam. Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant omvatten:
- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die voor de opdracht relevant zijn begrijpt en deze zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is;
 - de vakbekwaamheid van de andere accountant;
 - de omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
 - de vraag of de andere accountant werkzaam is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend.

Beoordelingsverantwoordelijkheden

(Zie Par. 33(c))

- A74 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem vaststelt dat betrekking heeft op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op opdrachtteams en de beoordeling van hun werk. De in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement vereist verder dat die aansturing, dat toezicht en die beoordeling wordt gepland en uitgevoerd met als uitgangspunt dat de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de minder ervaren leden van het opdrachtteam worden aangestuurd, erop wordt toegezien en beoordeeld door de meer ervaren leden van het team.¹⁰

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

(Zie Par. 36(b))

⁹ NVKS, artikel 4(2)(a).

¹⁰ NVKS, artikel 12.

- A75 Overige aangelegenheden die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen worden overwogen omvatten:
- a de evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de opdracht;
 - b de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden alsmede de conclusies die voortkomen uit die consultatie; en
 - c de vraag of voor beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de significante oordeelsvormingen weergeeft en de conclusies die daarover zijn gevormd, onderbouwt.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 37)

- A76 Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:
- assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie;
 - informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
 - omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die op grond van relevante Standaarden vereist zijn;
 - situaties die wijzen op mogelijke afwijkingen.
- A77 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
 - het teveel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen;
 - het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.
- A78 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.
- A79 Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de accountant vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij de accountant redenen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Van de accountant wordt niettemin op grond van paragraaf 50 vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van de informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
- A80 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 38)

- A81 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante

Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard en van een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen;
- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

A82 Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de accountant wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A83 Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake moeilijke of omstrede aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, helpt de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen. Hierbij inbegrepen de omvang waarin bepaalde elementen in de informatie over het onderzoeksobject door oordeelsvorming van de geschikte partij wordt beïnvloed.

A84 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of:

- de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en
- deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van zijn assurance-rapport.

A85 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt op grond van paragraaf 79 van de accountant vereist om voldoende documentatie op te stellen. Dit heeft als doel om een ervaren accountant die niet eerder met de opdracht te maken heeft gehad, in staat te stellen de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan het licht komen. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen
(Zie Par. 40)

A86 Het plannen omvat onder andere dat de opdrachtspartner, overige kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen een algehele aanpak voor de reikwijdte, nadruk, timing en uitvoering van de opdracht ontwikkelen. Zij ontwikkelen tevens een opdrachtprogramma dat bestaat uit een gedetailleerde aanpak voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd alsmede de redenen voor de selectie hiervan. Adequate planning helpt bij het schenken van gepaste aandacht aan belangrijke gebieden van de opdracht, het tijdig identificeren van potentiële problemen en het naar behoren organiseren en managen van de opdracht zodat deze op een effectieve en efficiënte manier kan worden uitgevoerd. Adequate plan-

ning helpt de accountant ook om naar behoren werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam toe te wijzen en het maakt aansturing van, en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden gemakkelijker. Het helpt, in voorkomend geval, tevens bij de coördinatie van werk dat door andere accountants en deskundigen is uitgevoerd. De aard en omvang van geplande activiteiten zal binnen de omstandigheden van de opdracht variëren zoals de complexiteit van het onderzoeksobject en criteria. Voorbeelden van de voornaamste aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen omvatten:

- de kenmerken van de opdracht die de reikwijdte ervan bepalen, met inbegrip van de voorwaarden van de opdracht en de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria;
- de verwachte timing en de aard van de vereiste communicatie;
- de resultaten van activiteiten voor opdrachtaanvaarding en, waar van toepassing, de vraag of de verworven kennis over andere uitgevoerde opdrachten die door de opdrachtpartner voor de geschikte partij(en) zijn uitgevoerd relevant is;
- het opdrachtproces;
- het inzicht van de accountant in de geschikte partij(en) en hun omgeving, met inbegrip van de risico's dat het de informatie over onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten;
- identificatie van beoogde gebruikers en hun informatiebehoefte en de overweging van de materialiteit en de componenten van het opdrachtrisico;
- de omvang waarin het risico op fraude voor de opdracht relevant is;
- de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, zoals vereisten voor personeel en deskundigheid, met inbegrip van de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen;
- de invloed van de interne auditfunctie op de opdracht.

- A87 De accountant kan ervoor kiezen om elementen van het plannen met de geschikte partij(en) te bespreken om het uitvoeren en managen van de opdracht te vergemakkelijken (om bijvoorbeeld bepaalde geplande werkzaamheden te coördineren met de werkzaamheden van het personeel van de geschikte partij(en)). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van aangelegenheden die bij de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma horen, moet zorgvuldigheid in acht worden genomen om de effectiviteit van de opdracht niet teniet te doen. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van gedetailleerde werkzaamheden met de geschikte partij(en) de effectiviteit van de opdracht in het gedrang brengen omdat de werkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden
- A88 Het plannen is geen afzonderlijke fase, maar eerder een voortdurend en iteratief proces gedurende de opdracht. Als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of verkregen assurance-informatie kan het nodig zijn dat de accountant de algehele aanpak en het opdrachtprogramma herzielt en daardoor ook de resulterende geplande aard, timing en omvang van werkzaamheden.
- A89 Bij kleinere of minder complexe opdrachten kan de gehele opdracht door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Dit team omvat mogelijk de opdrachtpartner (die een zelfstandige accountant kan zijn) die zonder andere leden van het opdrachtteam werkt. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak hoeft in dergelijke gevallen niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de opdracht, met inbegrip van het onderzoeksobject en criteria en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij een doorlopende opdracht aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde opdracht zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de geschikte partij wordt bijgewerkt. Dit kan dan dienen als de documentatie voor de opdrachtaanpak voor de lopende opdracht.
- A90 De accountant die doorgaat met de opdracht in de omstandigheden die in paragraaf 43 zijn beschreven zal:

- a op basis van zijn professionele oordeelsvorming een andere dan goedkeurende conclusie formuleren: Wanneer de ongeschikte van toepassing zijnde criteria of het ongeschikte onderzoeksobject de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen misleiden, dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren, afhankelijk van hoe materieel de aangelegenheid is en of deze van diepgaande invloed is;
- b in andere gevallen zou een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie gepast zijn afhankelijk van hoe materieel en van diepgaande invloed de aangelegenheid is.

A91 Indien na het aanvaarden van de opdracht de accountant bijvoorbeeld ontdekt dat het toepassen van de van toepassing zijnde criteria tot mogelijke tendentie leidt inzake de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijke tendentie van de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang en van diepgaande invloed is, zou een afkeurende conclusie in de omstandigheden van toepassing zijn.

Materialiteit

(Zie Par. 44)

- A92 Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- A93 De van toepassing zijnde criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en weergeven van de informatie over het onderzoeksobject bespreken en daardoor voor de accountant een raamwerk verschaffen voor het in overweging nemen van de materialiteit voor de opdracht. Hoewel van toepassing zijnde criteria materialiteit in verschillende termen kunnen bespreken omvat het concept van materialiteit doorgaans de aangelegenheden die in paragrafen A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100 worden besproken. Indien de van toepassing zijnde criteria geen bespreking van het concept materialiteit omvatten, verschaffen deze paragrafen een referentiekader aan de accountant.
- A94 Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen op basis van de informatie over het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat beoogde gebruikers:
- a een redelijke kennis hebben van het onderzoeksobject en bereid zijn de informatie over het onderzoeksobject met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
 - b begrijpen dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld en gewaarborgd op de geschikte materialiteitsniveaus en inzicht hebben in de materialiteitsconcepten opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
 - c inzicht hebben in inherente onzekerheden die horen bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject; en
 - d redelijke keuzes maken op basis van de informatie over het onderzoeksobject als geheel.

Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen (Zie Par. A16, A17 en A18).

A95 Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve factoren en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A96 Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:

- het aantal personen of entiteiten die door het onderzoeksobject worden beïnvloed;
- de interactie tussen, en relatief belang van, verschillende componenten van de informatie over het onderzoeksobject wanneer dit uit meerdere componenten is opgeemaakt, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat;
- de formulering die is gekozen omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in verhalende vorm wordt geschreven;
- de kenmerken van de presentatie die voor de informatie over het onderzoeksobject wordt aangepast wanneer de van toepassing zijnde criteria variaties in die presentatie mogelijk maken;
- de aard van een afwijking, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is;
- de vraag of een afwijking het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt;
- in het geval van periodieke rapportering over een onderzoeksobject, het effect van een aanpassing die informatie uit het verleden of huidige informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt of die in de toekomst waarschijnlijk hierop van invloed zal zijn;
- de vraag of een afwijking het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke;
- de vraag of een afwijking significant is gelet op het inzicht van de accountant in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject;
- de vraag of een afwijking verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen;
- wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde;
- wanneer het onderzoeksobject een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit;
- wanneer de informatie over het onderzoeksobject verband houdt met een conclusie over naleving van wet- of regelgeving, de ernst van de consequenties van niet-naleving.

A97 Kwantitatieve factoren hebben betrekking op de omvang van de afwijkingen ten opzichte van de gerapporteerde bedragen van de aspecten van de informatie over het onderzoeksobject die:

- numeriek worden uitgedrukt; of
- anderszins gerelateerd zijn aan numerieke waarden (het aantal waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel kan bijvoorbeeld een relevante kwantitatieve factor zijn wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is).

A98 Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke afwijkingen die niet van materieel belang zijn ertoe kunnen leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de accountant passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

A99 Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat wanneer de opdracht een aantal, maar niet alle, aspecten van de gecommuniceerde informatie over een onderzoeksobject omvat.

A100 Een conclusie vormen over de materialiteit van geïdentificeerde afwijkingen die als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden zijn ontdekt, vereist professionele oordeelsvorming. Bijvoorbeeld:

- de van toepassing zijnde criteria voor een toegevoegde-waarde opdracht voor de eerstehulpafdeling van een ziekenhuis kan de snelheid van de verleende diensten, de kwaliteit van de diensten, het aantal patiënten dat tijdens een dienst wordt behandeld en de kosten van de diensten in vergelijking met soortgelijke ziekenhuizen omvatten. Als er aan drie van deze van toepassing zijnde criteria wordt voldaan, maar er aan één criterium niet wordt voldaan, is er professionele oordeelsvorming noodzakelijk om te kunnen concluderen of de eerstehulpafdeling van het ziekenhuis waar voor je geld levert;
- bij een compliance-opdracht kan de entiteit negen bepalingen van de relevante wet- of regelgeving wel hebben nageleefd, maar één bepaling niet. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen concluderen of de entiteit de relevante wet- of regelgeving als geheel heeft nageleefd. De accountant kan zowel de significantie van de bepaling die de entiteit niet had nageleefd in overweging nemen als de relatie van die bepaling met de resterende bepalingen van de relevante wet- of regelgeving.

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht

(Zie Par. 45, 46B, 46R, 47B en 47R)

A101 Het volgende kan het opdrachtteam helpen bij het plannen en uitvoeren van de opdracht:

- besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen over de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang; alsmede
- de toepassing van de van toepassing zijnde criteria op de feiten en omstandigheden van de opdracht.

Het is tevens nuttig om relevante aangelegenheden te communiceren aan leden van het opdrachtteam en aan door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet bij de bespreking betrokken zijn.

A102 De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:

- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief ver-
eisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance
belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
- b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan
een accountant¹¹ ; en
- c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en
regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en elke andere Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van de verantwoordelijke partij of de met governance belaste personen). Paragrafen A194-A198 adresseren verder de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

A103 Het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht ver-
schaff aan de accountant een referentiekader om gedurende de opdracht professionele oordeelsvor-
ming toe te passen, bijvoorbeeld bij:

- het in overweging nemen van de kenmerken van het onderzoeksobject;
- het beoordelen van de geschiktheid van criteria;

¹¹ Zie NV NOCLAR.

- het in overweging nemen van de factoren die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, significant zijn bij het aansturen van de inspanningen van het opdrachtteam, met inbegrip van waar speciale overweging noodzakelijk kan zijn; bijvoorbeeld de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden of de werkzaamheden van een deskundige;
- het vaststellen en evalueren van de doorlopende geschiktheid van kwantitatieve materialiteitsniveaus (waar van toepassing), en het in overweging nemen van kwalitatieve materialiteitsfactoren;
- het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden;
- het evalueren van assurance-informatie, met inbegrip van de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke bevestigingen die door de accountant zijn ontvangen.

A104 De accountant heeft doorgaans minder diepgaand inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht dan de verantwoordelijke partij. De accountant heeft doorgaans ook minder inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hoewel bijvoorbeeld bij sommige opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de accountant inzicht kan verwerven in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, is dit vaak niet het geval.

A105 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zal het identificeren van de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen, de accountant in staat stellen om werkzaamheden op die gebieden te richten. Bij een opdracht waar, bijvoorbeeld, de informatie over het onderzoeksobject een duurzaamheidsrapport betreft, kan de accountant zich richten op bepaalde gebieden van het duurzaamheidsrapport. De accountant kan over alle informatie over het onderzoeksobject werkzaamheden opzetten en uitvoeren wanneer de informatie over het onderzoeksobject alleen uit een enkel gebied bestaat of wanneer het verkrijgen van zekerheid over alle gebieden van de informatie over het onderzoeksobject nodig is om zinvolle zekerheid te verkrijgen.

A106 Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid helpt het inzicht in de interne beheersing over de informatie over het onderzoeksobject de accountant bij het identificeren van de soorten afwijkingen en van factoren die de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Van de accountant wordt vereist dat hij, door het uitvoeren van werkzaamheden ter aanvulling op het bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen, de opzet van relevante interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden van de opdracht relevant zijn.

A107 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid helpt het in overweging nemen van het proces dat is gebruikt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen de accountant bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden die inspelen op de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen. Bij het in overweging nemen van het gehanteerde proces maakt de accountant gebruik van professionele oordeelsvorming om te kunnen bepalen welke aspecten van het proces voor de opdracht relevant zijn. Hij zou tevens bij de geschikte partij kunnen verzoeken om inlichtingen over die aspecten.

A108 Bij zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid kunnen de resultaten van het risico-inschattingsproces door de entiteit de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

Het verkrijgen van assurance-informatie

De aard, timing en omvang van werkzaamheden
(Zie Par. 48B, 48R, 49B en 49R)

A109 De accountant kiest een combinatie van werkzaamheden om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. De werkzaamheden hieronder kunnen bijvoorbeeld worden gebruikt voor het plannen of uitvoeren van de opdracht, afhankelijk van de context waarin zij door de accountant worden toegepast:

- inspectie;
- waarneming;
- externe bevestiging;
- herberekening;
- opnieuw uitvoeren;
- cijferanalyses; en
- verzoeken om inlichtingen.

A110 Factoren die van invloed kunnen zijn op de door de accountant gemaakte selectie van werkzaamheden omvatten:

- de aard van het onderzoeksobject;
- het niveau van zekerheid dat moet worden verkregen; en
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante beperkingen van tijd en kosten.

A111 In sommige gevallen kan een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject vereisten omvatten die invloed hebben op de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld de aard of omvang van bepaalde werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd of het niveau van zekerheid dat bij een bepaald soort opdracht naar verwachting wordt gehaald, beschrijven. Zelfs in zulke gevallen is het bepalen van de exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden een kwestie van professionele oordeelsvorming en dit zal per opdracht verschillen.

A112 Bij sommige opdrachten is het mogelijk dat de accountant geen enkel gebied identificeert waar zich waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject. Ongeacht de vraag of dergelijke gebieden geïdentificeerd zijn, zet de accountant werkzaamheden op en voert hij deze uit om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.

A113 Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er zou informatie onder de aandacht van de accountant kunnen komen die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Bij het door de accountant plannen van werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant aanvullende werkzaamheden uit moet voeren. Dergelijke werkzaamheden omvatten het vragen aan de evalueerder om de door de accountant geïdentificeerde aangelegenheid te onderzoeken en indien nodig wijzigingen aan te brengen in de informatie over het onderzoeksobject.

Bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 49B)

A114 De accountant kan zich bewust worden van afwijkingen die, na het toepassen van professionele oordeelsvorming, duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang.

De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden wellicht niet noodzakelijk zijn omdat, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de geïdentificeerde afwijkingen duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang:

- als de materialiteit 10.000 eenheden bedraagt en de accountant oordeelt dat er eventueel een potentiële fout van 100 eenheden bestaat zouden aanvullende werkzaamheden doorgaans niet vereist zijn, tenzij er sprake is van andere kwalitatieve factoren die in overweging moeten worden genomen omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht waarschijnlijk aanvaardbaar zal zijn;

- als bij het uitvoeren van een serie werkzaamheden over een gebied waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen, een reactie op één van de vele verzoeken om inlichtingen niet als verwacht was, zijn aanvullende werkzaamheden wellicht niet nodig indien het risico op een afwijking van materieel belang desondanks op een niveau ligt dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is in het licht van de resultaten van andere werkzaamheden.

A115 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden die hem ertoe brengt of brengen te veronderstellen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.

De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn wanneer de geïdentificeerde afwijkingen aangeven dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten:

- bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de accountant een fluctuatie of relatie identificeren die niet consistent is met andere relevante informatie of die significant afwijkt van de verwachte bedragen of ratio's;
- de accountant kan zich bewust worden van een potentiële afwijking van materieel belang door externe bronnen te beoordelen;
- indien de van toepassing zijnde criteria een foutenmarge van 10% toestaat en, op basis van een bepaalde toets, de accountant een foutenmarge van 9% ontdekt, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn;
- als de resultaten van cijferanalyses binnen de verwachtingen liggen maar, desalniettemin dicht bij het overschrijden van de verwachte waarde, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.

A116 Indien bij van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, één of meerdere aangelegenheden onder de aandacht van de accountant komen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, is van de accountant op grond van paragraaf 49B vereist om aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden.

A117 Indien de accountant, na de op grond van paragraaf 49B vereiste aanvullende werkzaamheden te hebben uitgevoerd niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen:

- om te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of
 - om te bepalen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat;
- dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte en is paragraaf 66 van toepassing.

A118 De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is dan wel om te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt bijvoorbeeld mede door het volgende bepaald:

- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht die in de loop van de opdracht is verworven; en
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.

Het verzamelen van niet-gecorrigeerde afwijkingen

(Zie Par. 51, 65)

A119 Niet-gecorrigeerde afwijkingen worden tijdens de opdracht verzameld (Zie Par. 51) met als doel te evalueren of ze, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn bij het vormen van de conclusie van de accountant.

A120 De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden verzameld omdat de accountant verwacht dat de verzameling van dergelijke bedragen geen effect zou hebben op de informatie over het onderzoeksobject dat van materieel belang zou zijn. 'Duidelijk triviaal' is geen andere benaming voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn zullen van een beduidend andere orde van grootte (kleiner) zijn dan de materialiteit die was vastgesteld overeenkomstig paragraaf 44 en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of zij afzonderlijk of gezamenlijk in overweging worden genomen of en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er onzekerheid bestaat over de vraag of één of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als duidelijk triviaal.

Overwegingen wanneer een door de accountant ingeschakelde deskundige bij de opdracht betrokken is

Aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 52)

A121 De volgende aangelegenheden zijn vaak relevant bij het bepalen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige wanneer een onderdeel van de assurance-werkzaamheden door één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zijn uitgevoerd (Zie Par. A70):

- a de significantie van de werkzaamheden van die deskundige in de context van de opdracht (Zie Par. A122 en A123);
- b de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking heeft;
- c de risico's van afwijkingen van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
- 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 of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid (Zie Par. A124 en A125).

Het integreren van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

A122 Assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd op een breed scala van objecten van onderzoek die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar de opdrachtpartner en overige leden van het opdrachtteam over beschikken en waarvoor de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt. In sommige situaties zal de door de accountant ingeschakelde deskundige worden geraadpleegd om advies te geven over een individuele aangelegenheid. Hoe groter de significantie van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de context van de opdracht is, des te waarschijnlijker is het dat die deskundige zal werken als onderdeel van een multidisciplinair team dat bestaat uit deskundigen inzake het onderzoeksobject en overig assurance-personeel. Hoe meer de werkzaamheden van die deskundige in de aard, timing en omvang met de algehele werkinspanning worden geïntegreerd, des te belangrijker is de wederzijdse communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde deskundige en overig assurance-personeel. Effectieve wederzijdse communicatie vergemakkelijkt een juiste

integratie van de werkzaamheden van de deskundige met de werkzaamheden van anderen voor de opdracht.

A123 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, zoals in paragraaf A71 wordt aangegeven, kan het passend zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist bij de aanvaarding van de opdracht of bij de continuering hiervan. Dit is in het bijzonder het geval wanneer:

- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige volledig zullen worden geïntegreerd met de werkzaamheden van andere bij de assurance-opdracht betrokken personen; en
- er in het begin van de opdracht van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, bijvoorbeeld tijdens de initiële planning en risico-inschatting.

De beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid

A124 Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of onderdeel van de staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant. Daarom kan de door de accountant ingeschakelde interne deskundige onderworpen zijn aan het kwaliteitsmanagementsysteem, waaronder de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid in overeenstemming met de NVKS. Een andere mogelijkheid is dat een door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of onderdeel van de staf kan zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van een accountants-eenheid die tot het netwerk behoort, die gezamenlijke beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement kan delen met de accountantseenheid. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam.

A125 Het opdrachtteam mag doorgaans vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid (zie Par. A65). Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren met de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden zoals:

- competentie en capaciteiten door wervings- en trainingsprogramma's;
- de evaluatie door de accountant van de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid;
- de evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen aan de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het proces van het verzamelen van assurance-informatie. Vertrouwen op dergelijke training en andere processen van de accountantseenheid, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundige te evalueren;
- het zich houden aan de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitoren- en herstelproces van de accountantseenheid;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- dergelijk vertrouwen vermindert niet de verantwoordelijkheid van de accountant om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(a))

A126 Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van die deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige geschreven artikelen of boeken die zijn uitgegeven;
- de beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van die accountantseenheid (Zie Par. A124 en A125)

A127 Door de accountant ingeschakelde deskundigen hebben niet dezelfde bekwaamheid als de accountant nodig bij het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht. Toch kan het nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige van wie de werkzaamheden worden gebruikt voldoende begrip heeft van relevante Standaarden om die deskundige in staat te stellen om het werk dat aan hem is toegewezen aan de doelstelling van die opdracht te relateren.

A128 De evaluatie van de significantie van bedreigingen voor objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor maatregelen 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 opdracht. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin maatregelen bedreigingen niet weg kunnen nemen. Dit is bijvoorbeeld zo als een voorgestelde door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon is die een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

A129 Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- bij de geschikte partij(en) te verzoeken om inlichtingen over bekende belangen of relaties die de geschikte partij(en) met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft/hebben die van invloed zouden kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- met die deskundige toepasbare maatregelen te bespreken, met inbegrip van professionele vereisten die op die deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om de dreigingen weg te nemen. 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;
 - verlening van andere diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het voor de accountant ook passend zijn om van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige een schriftelijke bevestiging te ontvangen over eventuele belangen of relaties met de geschikte partij(en) waarvan die deskundige op de hoogte is.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(b))

A130 Voldoende inzicht hebben in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige stelt de accountant in staat om:

- a met die deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te komen voor de doeleinden van de accountant; en
- b het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

A131 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 het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de opdracht;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving of gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar van toepassing, door de door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en of deze in de omstandigheden van de opdracht geschikt zijn;
- de aard van de interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(c))

A132 Het kan voor de overeenkomst van de accountant met de door de accountant ingeschakelde deskundige passend zijn om ook aangelegenheden als de volgende op te nemen:

- a de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige;
- b de aard, timing en omvang van communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; en
- c de noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen.

A133 De aangelegenheden die in paragraaf A125 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(d))

A134 De volgende aangelegenheden kunnen relevant zijn bij het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant:

- a de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige alsmede de consistentie ervan met andere assurance-informatie;
- b indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methodes inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methodes in de gegeven omstandigheden; en
- c indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.

A135 Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, omvatten de opties die voor de accountant beschikbaar zijn de volgende:

- a met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
- b aanvullende werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Werkzaamheden die door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor zijn uitgevoerd
(Zie Par 53, 54 en 55)

A136 Terwijl paragrafen A121 – A135 geschreven zijn in de context van het gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen zij ook nuttige leidraden verschaffen met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of door de evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 56)

A137 Schriftelijke bevestiging van mondelinge bevestigingen vermindert de mogelijkheid van misverstanden tussen de accountant en de geschikte partij(en). De persoon/personen bij wie de accountant om schriftelijke bevestigingen vraagt zal/zullen doorgaans lid zijn van het senior management of van de met governance belaste personen afhankelijk van bijvoorbeeld de management- en governance-structuur van de geschikte partij(en). Deze kan per rechtsgebied en entiteit variëren en wordt onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken.

A138 Overige schriftelijke bevestigingen waarom kan worden gevraagd, kunnen het volgende omvatten:

- de vraag of de geschikte partij(en) veronderstelt/veronderstellen dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en gezamenlijk, voor de informatie over het onderzoeksobject niet van materieel belang zijn. Een samenvatting van deze elementen wordt doorgaans opgenomen in, of toegevoegd aan, de schriftelijke bevestiging;
- dat de significante veronderstellingen waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van materieel belang zijnde schattingen redelijk zijn;
- dat de geschikte partij(en) alle tekortkomingen in de interne beheersing die voor de opdracht relevant zijn en die niet duidelijk triviaal en onbeduidend zijn waarvan de geschikte partij(en) op de hoogte is/zijn aan de accountant gecommuniceerd heeft/hebben; en
- wanneer de verantwoordelijke partij verschilt van de evalueerder, dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijkheid erkent voor het onderzoeksobject.

A139 Bevestigingen door de geschikte partij(en) kunnen geen andere assurance-informatie vervangen waarvan de accountant redelijkerwijs kan veronderstellen dat deze beschikbaar is. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke assurance-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie over de aangelegenheden waarover zij handelen. Verder is het feit dat de accountant betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft ontvangen niet van invloed op de aard of omvang van andere assurance-informatie die de accountant verkrijgt.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt of niet betrouwbaar zijn

(Zie Par. 60)

A140 Omstandigheden waarin de accountant wellicht niet in staat is om gevraagde schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omvatten, bijvoorbeeld, wanneer:

- de verantwoordelijke partij een derde partij inhuurt om de relevante meting of evaluatie uit te voeren en later de accountant inschakelt om een assurance-opdracht op zich te nemen over de resulterende informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen, bijvoorbeeld waar de verantwoordelijke partij een doorlopende relatie heeft met de evalueerder, kan de verantwoordelijke partij in staat zijn om te regelen dat de evalueerder schriftelijke bevestigingen verschaft waarom verzocht is. De verantwoordelijke partij kan ook in de positie zitten om dergelijke bevestigingen te verschaffen indien de verantwoordelijke partij een redelijke basis heeft om dat te doen, maar dat hoeft in andere gevallen niet zo te zijn;
- een beoogde gebruiker de accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren over informatie die openbaar is, maar dat die geen zodanige relatie heeft met de verantwoordelijke partij dat die partij reageert op het verzoek van de accountant om een schriftelijke bevestiging;
- de assurance-opdracht tegen de wens van de evalueerder wordt uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de opdracht conform een gerechtelijk bevel wordt uitgevoerd of wanneer van een accountant in de publieke sector door de wetgever of andere autoriteit vereist wordt om een bepaalde opdracht op zich te nemen.

In deze of soortgelijke omstandigheden heeft de accountant wellicht geen toegang tot de assurance-informatie die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen. Als dit het geval is, is paragraaf 66 van deze Standaard van toepassing.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft

(Zie Par. 61)

A141 Het in overweging nemen van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft, hoeft bij bepaalde assurance-opdrachten niet relevant te zijn vanwege de aard van het onderzoeksobject. Wanneer de opdracht bijvoorbeeld een conclusie vereist over het accuraat zijn van een statistisch overzicht op een bepaald tijdstip, is het mogelijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tussen dat tijdstip en de datum van het assurance-rapport geen invloed hebben op de conclusie of een toelichting in het overzicht dan wel het assurance-rapport vereisen.

A142 Zoals in paragraaf 61 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. Als er echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij hem bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat hij een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie

(Zie Par. 62)

A143 Verdere maatregelen die passend zouden kunnen zijn als de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of wanneer hij zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, omvatten bijvoorbeeld:

- het bij de geschikte partij(en) verzoeken om met een bevoegde derde partij te overleggen, zoals de juridische adviseurs van de geschikte partij(en);
- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelswijzen;
- het communiceren met derde partij(en) (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet verstrekken van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie in het assurance-rapport.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 63)

- A144 De beschrijving van de van toepassing zijnde criteria informeert de beoogde gebruikers over het raamwerk waarop de informatie over het onderzoeksobject is gebaseerd. Deze is in het bijzonder van belang wanneer er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria over hoe bepaalde aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject kunnen worden behandeld.
- A145 Een beschrijving dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met bepaalde van toepassing zijnde criteria is alleen gepast wanneer de informatie over het onderzoeksobject voldoet aan alle relevante vereisten van die van toepassing zijnde criteria die effectief zijn.
- A146 Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld 'de informatie over het onderzoeksobject is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten XYZ') is geen adequate beschrijving aangezien deze de gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject kan misleiden.

Het vormen van de assurance-conclusie

Voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie

(Zie Par. 12(i), 64)

- A147 Assurance-informatie is noodzakelijk om de conclusie van de accountant en het assurance-rapport te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit werkzaamheden die in de loop van de opdracht worden uitgevoerd. Assurance-informatie kan echter ook informatie omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere opdrachten (onder de voorwaarde dat de accountant vastgesteld heeft of er sinds de vorige opdracht wijzigingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de huidige opdracht zouden kunnen beïnvloeden) of de beleidslijnen of procedures van een accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten. Assurance-informatie kan van bronnen binnen en buiten de geschikte partij(en) komen. Bovendien kan informatie die kan worden gebruikt als assurance-informatie zijn opgesteld door een deskundige die door de geschikte partij(en) in dienst is genomen of ingehuurd. Assurance-informatie bestaat uit zowel informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject onderbouwt en bevestigt alsmede informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject tegenspreekt. Ter aanvulling, in sommige gevallen wordt het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld door het door de geschikte partij(en) weigeren om een bevestiging waarom verzocht is te verschaffen) door de accountant gebruikt waardoor het ook assurance-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van de assurance-conclusie bestaat uit het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie.
- A148 Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. Hoeveel assurance-informatie nodig is, is afhankelijk van de risico's dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
- A149 Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het onderbouwen van de conclusie van de accountant. De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen is mogelijk niet betrouwbaar wan-

neer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
- assurance-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).

A150 De accountant verkrijgt doorgaans meer assurance van consistente assurance-informatie die uit verschillende bronnen of van andere aard is verkregen dan vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of van een andere aard aangeven dat een afzonderlijk element van de assurance-informatie niet betrouwbaar is. Het bevestigen van informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de geschikte partij(en) kan bijvoorbeeld de zekerheid verhogen die de accountant uit een bevestiging van de geschikte partij(en) verkrijgt. Aan de andere kant is het zo dat wanneer assurance-informatie die uit één bron is verkregen niet consistent is met de informatie die uit een andere bron is verkregen, de accountant bepaalt welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.

A151 Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie is het doorgaans moeilijker om zekerheid te verkrijgen over informatie over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De accountant verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.

A152 Of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de accountant zijn conclusie kan baseren is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A153 In sommige omstandigheden heeft de accountant mogelijk niet de hoeveelheid voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen die de accountant middels de geplande werkzaamheden had verwacht te verkrijgen. In deze omstandigheden beschouwt de accountant de assurance-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen als niet voldoende en geschikt om een conclusie te kunnen vormen over de informatie over het onderzoeksobject. De accountant kan

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Deze situatie kan zich zelfs voordoen als de accountant zich niet bewust is van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 49B.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie
(Zie Par. 65)

A154 Een assurance-opdracht is een cumulatief en iteratief proces. Wanneer de accountant geplande werkzaamheden uitvoert kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aanpast. Er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant afwijkt van wat was verwacht en waarop geplande werkzaamheden waren gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van afwijkingen die de accountant identificeert kan de professionele oordeelsvorming van de accountant over de betrouwbaarheid van bepaalde bronnen van informatie doen veranderen;
- de accountant kan zich bewust worden van discrepanties in relevante informatie, of van inconsistentie of ontbrekende assurance-informatie;
- als er cijferanalyses aan het einde van de opdracht werden uitgevoerd, kunnen de resultaten van die werkzaamheden wijzen op een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang.

In dergelijke gevallen kan het mogelijk zijn dat de accountant geplande werkzaamheden herevalueert.

A155 De door de accountant toegepaste professionele oordeelsvorming ten aanzien van wat het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie inhoudt, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- de significantie van een mogelijke afwijking en de waarschijnlijkheid dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen, een effect van materieel belang heeft op de informatie over het onderzoeksobject;
- de effectiviteit van de reacties van de geschikte partij(en) om op het bekende risico op een afwijking van materieel belang in te spelen;
- bij vorige assurance-opdrachten opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- resultaten van uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke afwijkingen identificeerden;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de assurance-informatie;
- inzicht in de geschikte partij(en) en de omgeving daarvan.

Beperkingen in reikwijdte

(Zie Par. 26, 66)

A156 Een beperking in de reikwijdte kan voortkomen uit:

- a omstandigheden buiten de beheersing van de geschikte partij(en). De documentatie die de accountant bijvoorbeeld nodig acht om te inspecteren kan per ongeluk vernietigd zijn;
- b omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant. Een fysiek proces dat de accountant noodzakelijk acht om waar te nemen kan bijvoorbeeld al hebben plaatsgevonden vóór de opdracht van de accountant; of
- c beperkingen die door de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever aan de accountant zijn opgelegd die bijvoorbeeld kunnen verhinderen dat de accountant een maatregel uitvoert die de accountant in de omstandigheden nodig acht. Beperkingen van dit soort kunnen voor de opdracht andere gevolgen hebben, zoals voor het door de accountant in acht nemen van het opdrachtrisico en de aanvaarding en continuering van de cliëntrelatie en de assurance-opdracht.

A157 Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren.

A158 De werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn, per definitie, beperkt vergeleken met die van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Beperkingen waarvan bekend is dat zij bestonden vóór de aanvaarding van de opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn een relevante overweging bij het vaststellen van de vraag of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, in het bijzonder de vraag of de opdracht de kenmerken van toegang tot assurance-informatie vertoont (Zie Par. 24(b)(iv)) en een rationeel doel (Zie Par. 24(b)(vi)). Als een verdere beperking door de geschikte partij(en) wordt opgelegd na de aanvaarding van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, kan het passend zijn om de opdracht terug te geven wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance-rapport

De vorm van het assurance-rapport

(Zie Par. 67 en 68)

A159 Mondelinge en andere vormen van het tot uitdrukking brengen van conclusies kunnen verkeerd worden begrepen zonder de ondersteuning van een schriftelijk rapport. Om deze reden rapporteert de accountant niet mondeling of met gebruik van symbolen zonder alsnog een schriftelijk assurance-rapport te verschaffen dat direct beschikbaar is wanneer de mondelinge rapportage wordt verschaft of het symbool wordt gebruikt. Een symbool zou bijvoorbeeld kunnen worden gehyperlinkt aan een schriftelijk assurance-rapport op het internet.

A160 Deze Standaard vereist geen gestandaardiseerd format voor het rapporteren over alle assurance-opdrachten. In plaats daarvan identificeert het de basiselementen die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Assurance-rapporten zijn afgestemd op de specifieke omstandigheden van de opdracht. De accountant kan gebruikmaken van kopjes, paragraafnummers, typografische middelen, bijvoorbeeld het vet drukken van tekst, en andere mechanismen om de helderheid en leesbaarheid van het assurance-rapport te verbeteren.

A161 De accountant kan kiezen voor een rapportage 'in beknopte vorm' ('short form') of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form') om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. 'Rapportages in beknopte vorm' bevatten doorgaans alleen de basiselementen. 'Rapportages in uitgebreide vorm' bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de accountant aan te tasten. In aanvulling op de basiselementen kunnen rapportages in uitgebreide vorm in detail:

- de voorwaarden van de opdracht beschrijven;
- de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt;
- bevindingen die gerelateerd zijn aan bepaalde aspecten van de opdracht;
- de details van de kwalificaties en ervaring van de accountant en anderen die bij de opdracht betrokken zijn;
- toelichting van materialiteitsniveaus; en
- in sommige gevallen aanbevelingen.

De accountant kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van dergelijke informatie te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Zoals op grond van paragraaf 68 wordt vereist, wordt aanvullende informatie duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Inhoud van het assurance-rapport

Titel

(Zie Par. 69(a))

A162 Een passende titel helpt bij het identificeren van de aard van het assurance-rapport en bij het onderscheiden van rapporten die door anderen worden uitgebracht, zoals degenen die niet dezelfde ethische voorschriften naleven als de accountant.

Geadresseerde

(Zie Par. 69(b))

A163 Een geadresseerde identificeert de partij of partijen aan wie het assurance-rapport is gericht. Het assurance-rapport wordt doorgaans aan de opdrachtgever geadresseerd, maar in sommige gevallen kunnen er andere beoogde gebruikers zijn.

Informatie over het onderzoeksobject en het onderzoeksobject zelf

(Zie Par. 69(c)(d))

A164 Identificatie en beschrijving van de informatie over het onderzoeksobject en, indien passend, het onderzoeksobject zelf kunnen het volgende omvatten:

- het tijdstip of de periode waarop de meting of evaluatie van het onderzoeksobject betrekking heeft;
- waar van toepassing, de naam van de verantwoordelijke partij of onderdeel van de verantwoordelijke partij waarop het onderzoeksobject betrekking heeft;
- een uitleg van die kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn, en hoe dergelijke kenmerken invloed kunnen hebben op de precisie van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, of het overtuigende karakter van de beschikbare assurance-informatie. Bijvoorbeeld:
 - de mate waarin de informatie over het onderzoeksobject kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief of historisch versus toekomstgericht;
 - wijzigingen in het onderzoeksobject of andere omstandigheden van de opdracht die van invloed zijn op de vergelijkbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject van de ene naar de andere periode.

Van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 69(e))

A165 Het assurance-rapport identificeert de van toepassing zijnde criteria ten opzichte waarvan het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd zodat de basis voor de conclusie van de accountant voor de beoogde gebruikers inzichtelijk is. Het assurance-rapport kan de van toepassing zijnde criteria omvatten of hiernaar verwijzen als zij in de informatie over het onderzoeksobject zijn opgenomen of als zij anderszins beschikbaar zijn vanuit een direct toegankelijke bron. Het kan in de omstandigheden relevant zijn om het volgende toe te lichten:

- de bron van de van toepassing zijnde criteria, en de vraag of de van toepassing zijnde criteria wel of niet in wet- of regelgeving zijn opgenomen, of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen. D.w.z. de vraag of zij vastgestelde criteria zijn in de context van het onderzoeksobject (en zo niet, een beschrijving van waarom zij geschikt zouden zijn);
- metings- of evaluatiemethoden die zijn gebruikt wanneer de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden voor de keuze tussen een aantal methoden;
- significante interpretaties die zijn gemaakt bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de opdracht;
- de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de metings- of evaluatiemethoden.

Inherente beperkingen

(Zie Par. 69(f))

A166 Terwijl in sommige gevallen kan worden verondersteld dat inherente beperkingen door de beoogde gebruikers van het assurance-rapport goed worden begrepen, kan het in andere gevallen passend zijn om expliciete verwijzingen hiernaar op te nemen in het assurance-rapport. In een assurance-rapport dat bijvoorbeeld betrekking heeft op de effectiviteit van interne beheersing, kan het passend zijn om op te merken dat de historische evaluatie van effectiviteit niet relevant is voor toekomstige perioden. Dit als gevolg van het risico dat de interne beheersing inadequaat wordt vanwege wijzigingen in omstandigheden of doordat de mate van naleving van beleidslijnen of procedures af kan nemen.

Specifiek doel

(Zie Par. 69(g))

A167 In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren voor een specifiek doel zijn opgezet. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen dat zij gebruikmaken van specifieke van toepassing zijnde criteria die opgezet zijn voor regelgevende doeleinden. Om misverstanden te voorkomen, maakt de accountant de lezers van het assurance-rapport hierop attent en op het feit dat daarom de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel.

A168 In aanvulling op de signalering zoals vereist op grond van paragraaf 69(f) kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, zoals de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied, kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken. Terwijl een assurance-rapport op deze manier een beperking kan bevatten geeft de afwezigheid van een beperking betreffende een bepaalde gebruiker of doel op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de accountant in relatie tot die gebruiker of voor dat doel geldt. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt is afhankelijk van de juridische omstandigheden van elke situatie en het relevante rechtsgebied.

Relatieve verantwoordelijkheden

(Zie Par. 69(h))

A169 Het identificeren van relatieve verantwoordelijkheden informeert de beoogde gebruikers dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject, dat de evalueerder verantwoordelijk is voor de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria en dat het de rol van de accountant is om onafhankelijk een conclusie tot uitdrukking te brengen over de informatie over het onderzoeksobject.

Het uitvoeren van de opdracht overeenkomstig Standaard 3000 en een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject

(Zie Par. 69(i))

A170 Waar een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject alleen van toepassing is op een deel van de informatie over het onderzoeksobject, kan het passend zijn om zowel die specifieke Standaard voor het onderzoeksobject als deze Standaard te citeren.

A171 Een vermelding die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen bevat (zoals 'de opdracht was naar analogie van Standaard 3000A uitgevoerd') kan gebruikers van assurance-rapporten misleiden.

Van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsmanagement

(Zie Par. 69(j))

A172 Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsmanagement:

'Wij passen de NVKS toe. Die vereist dat wij een kwaliteitsmanagementsysteem met inbegrip van beleidslijnen of procedures met betrekking tot het naleven van ethische voorschriften, professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten opzetten, implementeren en in werking houden.'

Naleving van onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften

(Zie Par. 69(k))

A173 Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot het naleven van de ethische voorschriften:

We hebben de onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid, en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten nageleefd.

Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. A6, 69(l))

A174 De samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden helpt de beoogde gebruikers de conclusie van de accountant te begrijpen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel soorten werkzaamheden mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren. Overige gezaghebbende uitingen die door de International Auditing and Assurance Standards Board zijn uitgegeven kunnen voor accountants nuttig zijn bij het opstellen van de samenvatting.

A175 Waar er geen specifieke Standaard leidraden verschaft voor werkzaamheden voor een bepaald onderzoeksobject zou de samenvatting een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen bevatten. Het kan passend zijn om in de samenvatting een vermelding op te nemen dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd met inbegrip van het evalueren van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria.

A176 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden doorgaans gedetailleerder dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid en identificeert deze de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit komt doordat een bespreking van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het inzicht in een conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, uitdrukt of er van materieel belang zijnde aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Het kan tevens gepast zijn om in de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden bepaalde werkzaamheden aan te geven die niet uitgevoerd zijn waarvan normaliter verwacht zou worden dat deze bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wel zouden zijn uitgevoerd. Een volledige identificatie van al die werkzaamheden kan echter niet mogelijk zijn omdat het van de accountant vereiste inzicht in en overweging van het opdracht risico minder is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A177 Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen van de mate van detaillering die moet worden verschaft bij de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:

- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (zoals de verschillende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met degenen die de sector typeren);

- specifieke omstandigheden van de opdracht die de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden beïnvloeden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de mate van detaillering dat in het rapport moet worden verschaft, op basis van wat in de markt gebruikelijk is of van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A178 Het is van belang dat de samenvatting op een objectieve manier wordt geschreven zodat de beoogde gebruikers inzicht hebben in het gedane werk als basis voor de conclusie van de accountant. In de meeste gevallen staat dit los van het nauwkeurig beschrijven van het gehele werkprogramma, maar aan de andere kant is het van belang dat het niet dermate wordt samengevat dat het dubbelzinnig is of dat het op een manier wordt geschreven die overdreven of verfraaid is.

De conclusie van de accountant

(Zie Par. 12(a)(i)(a), 69(m))

A179 Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is omvatten:

- wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd';
- wanneer tot uitdrukking gebracht in termen van de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Naar ons oordeel is de prognose van de financiële prestatie van de entiteit naar behoren, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de XYZ-criteria opgesteld';
- wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de entiteit de XYZ-wetgeving heeft nageleefd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven', of 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de belangrijke prestatie-indicatoren in overeenstemming met de XYZ-criteria zijn gerepresenteerd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven'.

A180 Het kan passend zijn om de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen wanneer het assurance-rapport een uitleg van bepaalde kenmerken van het onderzoeksobject bevat waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn. De conclusie van de accountant kan bijvoorbeeld formuleringen bevatten zoals: "Deze conclusie is gevormd op basis van de aangelegenheden die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport uiteen zijn gezet."

A181 Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend is, omvatten:

- wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving niet heeft nageleefd';
- wanneer tot uitdrukking gebracht over de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen kennis gekregen over van materieel belang zijnde wijzigingen die bij de beoordeling van de belangrijke prestatie-indicatoren moeten worden aangebracht zodat deze indicatoren in overeenstemming zijn met de XYZ-criteria';
- wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van

de geschikte partij] dat [de entiteit] de XYZ-wetgeving heeft nageleefd is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw is weergegeven'.

A182 Verschillende formuleringen die nuttig kunnen zijn voor de objecten van onderzoek omvatten bijvoorbeeld, één of een combinatie van het volgende:

- bij compliance-opdrachten – 'in overeenstemming met' of 'overeenkomstig';
- voor opdrachten wanneer de van toepassing zijnde criteria een proces of methodologie voor het opstellen of weergeven van de informatie over het onderzoeksobject beschrijven – 'naar behoren opgesteld';
- voor opdrachten waar de principes van getrouwe weergave zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria – 'getrouw weergegeven'.

A183 Het opnemen van een kopje boven de paragrafen die aangepaste conclusies bevatten, alsmede de aangelegenheden die tot de aanpassing leiden, helpt bij het begrijpen van het rapport van de accountant. Voorbeelden van een passende titel omvatten 'Conclusie met beperking', 'Afkeurende conclusie', of 'Onthouding van een conclusie' en 'Basis voor conclusie met beperking', 'Basis voor afkeurende conclusie', in voorkomend geval.

Ondertekening door de accountant

(Zie Par. 69(n))

A184 De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant, of de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beide, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening door de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring in zijn rapport op te nemen over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied vergunningen heeft verstrekt.

Datum

(Zie Par. 69(o))

A185 Het opnemen van de datum in het assurance-rapport informeert de beoogde gebruikers erover dat de accountant het effect van gebeurtenissen die zich tot die datum hebben voorgedaan op de informatie over het onderzoeksobject en op het assurance-rapport in overweging heeft genomen.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport
(Zie Par. 70)

A186 In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving in het assurance-rapport een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. Het kan in andere omstandigheden ook passend zijn om bijvoorbeeld de aard van een aanpassing van de conclusie van de accountant uit te leggen of wanneer de werkzaamheden van een deskundige integraal zijn voor de bevindingen die zijn opgenomen in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form').

A187 De accountant heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom van belang dat, wanneer het assurance-rapport naar een door de accountant ingeschakelde deskundige verwijst, de bewoordingen van het rapport niet impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie door de betrokkenheid van die deskundige wordt verminderd.

A188 Het is niet waarschijnlijk dat een algemene verwijzing in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form') inzake het uitvoeren van de opdracht door afdoende bevoegd personeel, met inbegrip van

deskundigen voor het onderzoeksobject en assurance-specialisten, verkeerd wordt geïnterpreteerd als verminderde verantwoordelijkheid. De kans op een misverstand is echter groter in het geval van rapportage in beknopte vorm ('short form') waarin de minimale contextuele informatie kan worden weergegeven of wanneer naar de door de accountant ingeschakelde deskundige bij naam wordt verwezen. Aanvullende bewoordingen kunnen derhalve in zulke gevallen nodig zijn om te voorkomen dat het assurance-rapport impliceert dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie is verminderd vanwege de betrokkenheid van de deskundige.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

(Zie Par. 74, 75, 76, 77 en Bijlage 1)

A189 De term 'met een diepgaande invloed' beschrijft de gevolgen van afwijkingen op de informatie over het onderzoeksobject of de mogelijke gevolgen op de informatie over het onderzoeksobject van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de informatie over het onderzoeksobject zijn die welke op grond van de oordeelsvorming van de accountant:

- a niet beperkt zijn tot specifieke aspecten van de informatie over het onderzoeksobject;
- b indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de informatie over het onderzoeksobject vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
- c met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject.

A190 De aard van de aangelegenheid en de oordeelsvorming van de accountant inzake de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen van diepgaande invloed zijn op de informatie over het onderzoeksobject, hebben invloed op het soort conclusie dat tot uitdrukking moet worden gebracht.

A191 Voorbeelden van conclusies met een beperking en afkeurende conclusies en een onthouding van een conclusie omvatten:

- een conclusie met beperking (een voorbeeld voor opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid met een afwijking van materieel belang) – 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitgezonderd het effect van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor conclusies met beperking van ons rapport, is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van de geschikte partij], in alle van materieel belang zijnde opzichten, het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weergeeft';
- afkeurende conclusie (een voorbeeld voor een afwijking van materieel belang die ook van diepgaande invloed is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor een afkeurende conclusie van ons rapport, geeft de vermelding [van de geschikte partij] het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weer';
- onthouding van een conclusie (een voorbeeld van een beperking in de reikwijdte die van materieel belang is alsmede van diepgaande invloed voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die beschreven staat in de sectie Basis voor een onthouding van een conclusie in ons rapport waren wij niet in staat om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de vermelding [van de geschikte partij]. Derhalve brengen we geen conclusie tot uitdrukking over die vermelding'.

A192 Bij een compliance-opdracht kan de evalueerder bijvoorbeeld op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven beschrijven. In dergelijke gevallen wordt op grond van paragraaf 77 van de accountant vereist dat hij de aandacht van de beoogde gebruikers richt op de beschrijving van de afwijking van materieel belang. Dit doet hij door een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen of door de nadruk te leggen op de aangelegenheid door hier in het assurance-rapport specifiek naar te verwijzen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. 78)

A193 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evaluator, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

A194 Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met de verantwoordelijke partij, het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A195 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen:

- a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- b verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.¹²

A196 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A197 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet en regelgeving omvatten die de accountant tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op dergelijke niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A198 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante

¹² Zie NV NOCLAR.

ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.¹³

A199 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden)¹⁴.

Documentatie

(Zie Par. 79, 80, 81, 82 en 83)

A200 Documentatie omvat een vastlegging van de redenatie van de accountant over alle significantie aangelegenheden die het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen alsmede daarmee verband houdende conclusies. Wanneer er sprake is van moeilijke vragen omtrent principes of professionele oordeelsvorming kan documentatie die de relevante feiten bevat die bij de accountant bekend waren op het tijdstip dat de conclusie werd getrokken helpen bij het aantonen van de kennis van de accountant.

A201 Het is noch noodzakelijk noch praktisch om tijdens een opdracht elke aangelegenheid die is overwogen of professionele oordeelsvorming die is gemaakt te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om het naleven van aangelegenheden waarvoor het naleven wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het opdrachtdossier apart te documenteren (zoals bij een checklist, bijvoorbeeld). Op soortgelijke wijze is het niet nodig dat de accountant achterhaalde versies van werkdocumenten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten en duplicaten van documenten in het opdrachtdossier opneemt.

A202 Bij het toepassen van professionele oordeelsvorming op het inschatten van de omvang van documentatie die moet worden opgesteld en bewaard kan de accountant overwegen wat noodzakelijk is om inzicht in het uitgevoerde werk en de basis van de voornaamste beslissingen die zijn genomen (maar niet de gedetailleerde aspecten van de opdracht) te verschaffen aan een andere accountant die geen eerdere ervaring met de opdracht heeft. Het kan zijn dat die andere accountant alleen in staat is om inzicht te verwerven in gedetailleerde aspecten van de opdracht door deze met de accountant te bespreken die de documentatie heeft opgesteld.

A203 Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- de identificerende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
- wie de opdracht heeft uitgevoerd en de datum waarop dat werk was voltooid;
- wie de werkzaamheden die bij die opdracht zijn uitgevoerd heeft beoordeeld alsmede de datum en omvang van een dergelijke beoordeling; en
- besprekingen met de geschikte partij(en) en anderen van significante aangelegenheden, met inbegrip van de aard van de significante aangelegenheden die zijn besproken en wanneer en met wie deze besprekingen hebben plaatsgevonden.

A204 Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
- conclusies over het naleven van onafhankelijkheidsvereisten die op de opdracht van toepassing zijn en relevante besprekingen met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;

13 In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

14 Zie VGBA artikel 16.

- conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten;
- de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die in de loop van de opdracht werden ondernomen.

Samenstellen van het definitieve opdracht dossier

A205 In Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement vereist dat accountant-seenheden een kwaliteitssysteem vaststellen dat betrekking heeft op het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van de rapportage.¹⁵ Een geschikt tijdbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport.¹⁶

A206 De afronding van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooien van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A207 *De NVKS vereist dat assurance-dossiers tenminste zeven jaar worden bewaard nadat zij zijn afgesloten.*¹⁷

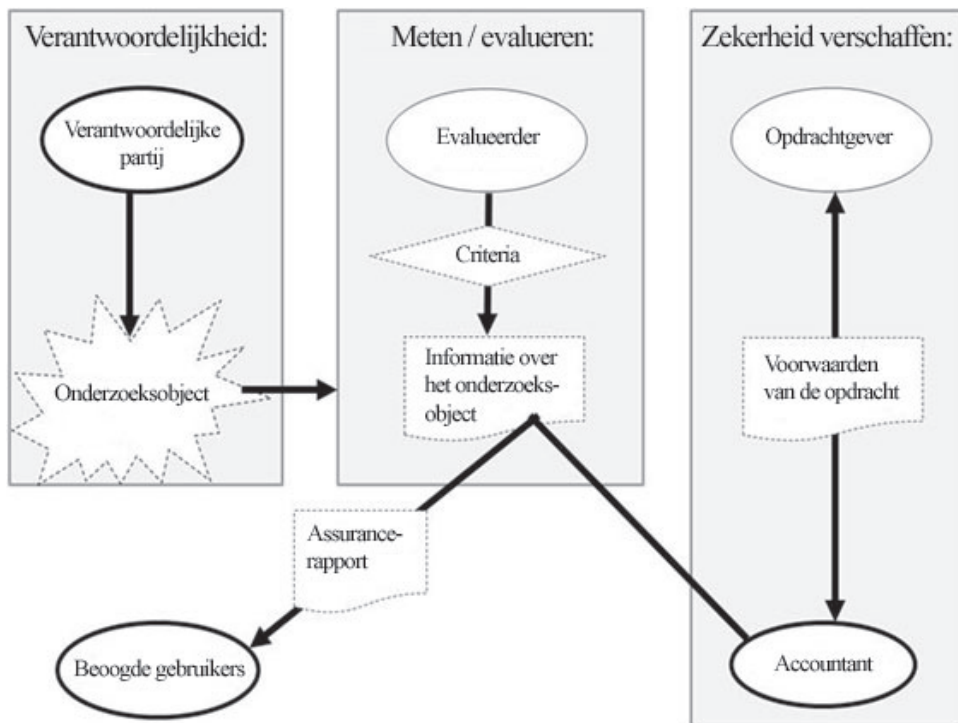
¹⁵ NVKS, artikel 4(2)(d).

¹⁶ NVKS, artikel 12(2)(j).

¹⁷ NVKS, artikel 25, lid 1e.

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 2, A8, A11, A36, A37, A38)



- 1 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van evalueerder, of opdrachtgever zijn.
- 2 Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:
 - a de verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject;
 - b de evalueerder maakt gebruik van de criteria om het onderzoeksobject te meten of te evalueren wat resulteert in de informatie over het onderzoeksobject;
 - c de opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de accountant;
 - d de accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen met het doel om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in de informatie over het onderzoeksobject te versterken;
 - e de beoogde gebruikers maken keuzes op basis van de informatie over het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de pers(o)on(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport.
- 3 De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:

- a elke assurance-opdracht heeft ten minste naast de accountant een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers;
 - b de accountant kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogde gebruiker zijn;
 - c bij een directe opdracht is de accountant tevens de evalueerder;
 - d bij een attest-opdracht kan de verantwoordelijke partij, of iemand anders afgezien van de accountant, de evalueerder zijn;
 - e wanneer de accountant het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria is de opdracht een directe opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht als een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan de informatie over het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt;
 - f de verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn;
 - g bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn en de opdrachtgever. Een voorbeeld is wanneer een entiteit een accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren met betrekking tot een duurzaamheidsverslag. Een voorbeeld van een situatie waarin de verantwoordelijke partij niet de evalueerder is, is wanneer de accountant is ingehuurd om een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een rapport dat is opgesteld door een overheidsinstantie over de duurzaamheidspraktijken van een onderneming in de private sector;
 - h bij een attest-opdracht verschaft de evalueerder doorgaans een schriftelijke bevestiging aan de accountant over de informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen kan de accountant niet in staat zijn om een dergelijke bevestiging te verkrijgen, bijvoorbeeld wanneer de opdrachtgever niet de evalueerder is;
 - i de verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige;
 - j de verantwoordelijke partij, de evalueerder alsmede de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over de informatie die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogde gebruiker) bijvoorbeeld kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is;
 - k een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn;
- 4 De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op:
- a het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
 - b de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
 - c een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
- 5 De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

	Attest-opdracht	Directe opdracht
Doelstelling	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de informatie over het onderzoeksobject vergroten.	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderliggend onderzoeksobject ten opzichte van de criteria vergroten.
Informatie over het onderzoeksobject	Openbaar statement of bewering van de verantwoordelijke partij over de meting of evaluatie van het onderliggende onderzoeksobject.	Geen statement of bewering van de verantwoordelijke partij aan een externe partij.
Evalueerder	Andere partij dan de accountant	Accountant
Van toepassing zijnde criteria	Andere partij dan de accountant besluit over de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. De accountant bepaalt of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht	De accountant besluit veelal over de van toepassing zijnde criteria en zoekt overeenstemming met de verantwoordelijke partij dat de criteria geschikt zijn.
Niet voldoen aan de criteria	Afwijking van de informatie over het onderzoeksobject	Verschil van het onderliggende onderzoeksobject met de van toepassing zijnde criteria
Rapportage	Het assurance-rapport bevat een conclusie of de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, naar behoren is opgesteld, gebaseerd op de van toepassing zijnde criteria.	Het assurance-rapport bevat een conclusie of het onderliggende onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria.

3000D Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)

Inleiding	1-9
<i>Toepassingsgebied</i>	5-8
<i>Ingangsdatum</i>	9
Doelstellingen	10-11
Definities	12-13
Vereisten	14-83
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	14-19
<i>Ethische voorschriften</i>	20
<i>Aanvaarding en continuering</i>	21-30
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	31-36
<i>Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en –technieken.</i>	37-39
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	40-47R
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	48B-60
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft</i>	61
<i>Andere informatie</i>	62-63
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	64-66
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	67-71
<i>Goedkeurende en aangepaste conclusies</i>	72-77
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	78
<i>Documentatie</i>	79-83
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A207
<i>Inleiding</i>	A1
<i>Doelstellingen</i>	A2
<i>Definities</i>	A3-A20
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	A21-A29A
<i>Ethische voorschriften</i>	A30-A34
<i>Aanvaarding en continuering</i>	A35-A59
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	A60-A75
<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i>	A76-A85
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	A86-A108
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	A109-A140
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft</i>	A141-A142
<i>Andere informatie</i>	A143
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	A144-A146
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	A147-A158
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	A159-A188
<i>Goedkeurende en aangepaste conclusies</i>	A189-A192
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	A193-A199
<i>Documentatie</i>	A200-A207

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

Inleiding

1 Deze Standaard behandelt directe-opdrachten. Deze assurance-opdrachten zijn anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Die opdrachten worden in andere Standaarden behandeld. (Zie Par. A21 en A22)

2 Assurance-opdrachten omvatten:

- attest-opdrachten, waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria (zie deze Standaard 3000A);
- directe-opdrachten, waarbij de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzicht van de criteria (zie Standaard 3000D).

Deze Standaard 3000D bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid.

Directe-opdrachten hebben veel gemeenschappelijke kenmerken met attest-opdrachten die worden behandeld in Standaard 3000A. Fundamentele concepten gerelateerd aan aangelegenheden zoals het niveau van assurance, risico en materialiteit zijn hetzelfde. Directe-opdrachten hebben ook kenmerken die duidelijk verschillen van die van attest-opdrachten. Voorbeelden hiervan zijn (zie bijlage 2):

- de verantwoordelijke partij voor het onderzoeksobject stelt geen verantwoording op of de prestaties van de entiteit voldeden aan de criteria;
- de accountant kan besluiten over de van toepassing zijnde criteria voor de opdracht;
- de accountant voert de evaluatie aan de hand van criteria zelf uit.

3 Deze Standaard is gebaseerd op de veronderstelling dat:

- a de leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (voor de opdrachten waar er een is aangesteld) onderworpen zijn aan regels bij of krachtens de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) of –indien van toepassing– andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn; en (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
- b de accountant die de opdracht uitvoert werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS of aan andere professionele vereisten die minstens zo veeleisend zijn. (Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65 en A66)

4 - (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

Toepassingsgebied

5 Deze Standaard omvat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, zoals beschreven in het *Stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien). Waar een specifieke Standaard relevant is voor het onderzoeksobject van een bepaalde opdracht, is die Standaard van toepassing in aanvulling op deze Standaard. (Zie Par. A21 en A22)

6 Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de definitie in paragraaf 12(a) (en daardoor ook niet vallen onder deze Standaarden) zijn onder meer:

- a opdrachten die vallen de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;¹

¹ Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en Standaard 4410, *Samenstellingsopdrachten*.

- b het verzorgen van belastingaangiftes waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft; en
 - c consultancy opdrachten (of adviesopdrachten) zoals management- en belastingadvies. (Zie Par. A1)
- 7 Een assurance-opdracht die onder de Standaarden wordt uitgevoerd kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht. In die omstandigheden zijn de Standaarden alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.
- 8 De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 12(a) worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van de Standaarden:
- a opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
 - b opdrachten die professionele oordelen, standpunten of uitspraken omvatten waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:
 - i deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - ii het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot alleen de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
 - iii op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - iv de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Ingangsdatum

- 9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 10 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:
- a het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid dat het onderzoeksobject geen verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria;
 - b het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor de conclusie; (Zie Par. A2) en
 - c het verder communiceren zoals door deze Standaard en andere relevante Standaarden wordt vereist.
- 11 In die gevallen waarin er geen redelijke of beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:
- een onthouding van een conclusie formuleert: of
 - de opdracht teruggeeft (dan wel zijn ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities

- 12 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis. (Zie Par. A27)

- a *assurance-opdracht* - assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A3-A8, A179, A181)
- b *assurance-vaardigheden en -technieken* - assurance-vaardigheden en -technieken als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel b, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A9)
- c *criteria* - criteria als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel c, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A10)
- d *omstandigheden van de opdracht* - de context die de specifieke opdracht definieert. Deze wordt bepaald door:
 - i de opdrachtvoorwaarden;
 - ii de vaststelling of het een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid betreft;
 - iii de kenmerken van het onderzoeksobject;
 - iv de criteria voor toetsing;
 - v de behoefte aan informatie van beoogde gebruikers;
 - vi relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij;
 - vii de opdrachtgever en haar omgeving;
 - viii overige aangelegenheden. Deze omvatten bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, omstandigheden en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.
- e *opdrachtspartner* - opdrachtspartner als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel e, van Standaard 3000A van de NV COS..
- f *opdrachtrisico* - het risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
- g *opdrachtgever* - opdrachtgever als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel g, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A15)
- h *opdrachtteam* – opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.
- i *assurance-informatie* - informatie als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel i, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A147 - A153)
- j *accountantseenheid* - accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO).
- k *historische financiële informatie* - informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.
- l *interne auditfunctie* - functie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
- m *beoogde gebruikers* - perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel m, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A16, A17, A18 en A37)
- n *lid n vervalt*.
- o *verschil* – het onderliggende onderzoeksobject komt niet overeen met de van toepassing zijnde criteria. Verschillen kunnen al dan niet opzettelijk, kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten weglatingen.
- p *onjuiste voorstelling van zaken (met betrekking tot andere informatie)* - onjuiste voorstelling van zaken als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel p, van Standaard 3000A van de NV COS.
- q *andere informatie* - informatie als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel q, van Standaard 3000A van de NV COS.
- r *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200, van de NV COS. (Zie Par. A37)
- s *door de accountant ingeschakelde deskundige* - door de accountant ingeschakelde deskundige als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 620 van de NV COS.
- t *professionele oordeelsvorming* - oordeelsvorming als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel t, van Standaard 3000A van de NV COS.

- u *professioneel-kritische instelling* - een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele verschillen en een kritische evaluatie van assurance-informatie.
- v *verantwoordelijke partij* - verantwoordelijke partij als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel v, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A37)
- w *risico van een verschil van materieel belang* - het risico dat het onderzoeksobject voorafgaand aan de opdracht een verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria.
- x *lid x vervalt*.
- y *onderzoeksobject* - onderzoeksobject als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel y, van Standaard 3000A van de NV COS.

- 12A *De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*
- 13 In het kader van deze Standaard dienen verwijzingen naar 'geschikte partij(en)', in voorkomend geval, hierna te worden gelezen als 'de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever'. (Zie Par. A20 en A37)

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

- 14 De accountant dient deze Standaard na te leven alsmede elke specifieke Standaard met betrekking tot het onderzoeksobject die voor de opdracht relevant is.
- 15 De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze of andere Standaarden tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de opdracht relevante Standaarden. (Zie Par. A21, A22, A170)

Tekst van een Standaard

- 16 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27 en A28)

Het naleven van relevante vereisten

- 17 Behoudens de volgende paragraaf dient de accountant alle vereisten van deze Standaard en Standaarden specifiek voor het onderzoeksobject na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een beperkte mate van zekerheid dan wel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of 'R' (redelijke mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf. (Zie Par. A29)
- 18 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A29A)

Het niet bereiken van een doelstelling

- 19 Wanneer een doelstelling van deze Standaard of een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 79 van deze Standaard.

Ethische voorschriften

- 20 De accountant dient de VGBA en de ViO na te leven of –indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34 en A60)

Aanvaarding en continuering

- 21 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
- 22 De accountant dient een assurance-opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
- a de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
 - b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, met inbegrip van voldoende tijd om de opdracht uit te voeren (Zie Par. 32); en
 - c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
 - i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn (Zie Par. 24, 25 en 26); en
 - ii het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.
- 23 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou kunnen hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie vóór het aanvaarden of continueren van de opdracht bekend zou zijn geweest bij de accountantseenheid, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

- 24 Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of: (Zie Par. A35 en A36)
- a de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A37 en A38)
 - b de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
 - i het onderzoeksobject is geschikt; (Zie Par. A40, A41, A42, A43, en A44)
 - ii de criteria die de accountant toepast bij het onderzoeken van het onderzoeksobject geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, en de volgende kenmerken vertonen: (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
 - a relevantie;
 - b volledigheid;

- c betrouwbaarheid;
- d neutraliteit;
- e begrijpelijkheid.
- iii de criteria die de accountant toepast bij het onderzoeken van het onderzoeksobject voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn; (Zie Par. A51 en A52)
- iv de accountant verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen; (Zie Par. A53, A54 en A55)
- v de conclusie van de accountant zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
- vi er een rationeel doel is waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. A56)

25 Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan de Standaarden. Behoudens de situatie beschreven in paragraaf 25A, dient de accountant derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd.

25A *Conform paragraaf 5 van de bijlage kunnen de accountant en de verantwoordelijke partij overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij. De opdracht kan in dit geval wel als assurance-opdracht worden aanvaard en er kan naar deze Standaard verwezen worden in het assurance-rapport.*

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

26 Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een onthouding van een conclusie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. (Zie Par. A156(c))

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

27 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie Par. A57 en A58)

De accountant zal van de verantwoordelijke partij een schriftelijke bevestiging vragen dat de criteria geschikt zijn voor de opdracht. Wanneer een dergelijke bevestiging niet kan worden verkregen, dient de accountant het effect, indien aanwezig, op zijn werkzaamheden en de rapportage te overwegen.

28 Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

- 29 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie Par. A59)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving

- 30 In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:

- a of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
- b zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan de Standaarden. Derhalve dient de accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd. (Zie Par. 71)

Kwaliteitsmanagement

Kenmerken van de opdrachtspartner

- 31 De opdrachtspartner dient:
- a werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS toepast; (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
 - b vast te stellen dat voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren tijdig zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en eventuele veranderingen die kunnen opkomen tijdens de opdracht;
 - c competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken die zijn ontwikkeld door uitgebreide training en praktijkervaring; en (Zie Par. A60)
 - d over voldoende competentie te beschikken betreffende het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan, om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden. (Zie Par. A67 en A68)

Toewijzing van het team

- 32 Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over het onderzoeksobject te kunnen aanvaarden dient de opdrachtspartner in voldoende mate: (Zie Par. A69)
- a Zich ervan te vergewissen dat die personen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om: (Zie Par. A70 en A71)
 - i de opdracht overeenkomstig relevante Standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
 - ii het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.
 - b ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
 - i een door de accountant ingeschakelde deskundige, en (Zie Par. A70 en A71)
 - ii een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, (Zie Par. A72 en A73)

waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

- 33 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:
- a het zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd;
 - b het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing van en toezicht op leden van het opdrachtteam) in overeenstemming met de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.
 - c het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vóór de datum van het assurance-rapport; (Zie Par. A74)
 - d geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig relevante Standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
 - e passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.
- 34 De opdrachtpartner dient, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoonst dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden, dient de opdrachtgever in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende maatregelen te bepalen.
- 35 Onder een effectief kwaliteitsmanagementsysteem valt een monitorings- en herstelproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen of procedures met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de informatie uit het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid, zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of de informatie van invloed kan zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 36 Voor die opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, geldt dat: de opdrachtpartner met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen dient te bespreken die zich tijdens de opdracht voordoen. De opdrachtpartner dient het assurance-rapport niet te dateren voordat die beoordeling is afgerond.²

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en –technieken.

- 37 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. (Zie Par. A76, A77, A78, A79 en A80)
- 38 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden. (Zie Par. A81, A82, A83, A84 en A85)

² NVKS, artikel 13(2)(b)

- 39 De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

- 40 De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. (Zie Par. A86, A87, A88 en A89)
- 41 De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de vraag of zij de kenmerken vertonen die in paragraaf 24(b)(ii) zijn geïdentificeerd.
- 42 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:
- a of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
 - b of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - c of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
- 43 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria ongeschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht en er geen rechtvaardiging bestaat om dit te herzien, dient de accountant het effect op zijn werkzaamheden en de rapportering te overwegen of te overwegen om de opdracht terug te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden. (Zie Par. A90 en A91)

Materialiteit

- 44 De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij: (Zie Par. A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100)
- a het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - b het evalueren of het onderzoeksobject geen verschil van materieel belang bevat.

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht

- 45 De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke verschillen - of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op het onderzoeksobject; (Zie Par. A101-A102)
 - b de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent het onderzoeksobject; en
 - c de vraag of de verantwoordelijke partij ten aanzien van het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.
- 46B De accountant dient bij opdrachten om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:
- a gebieden te identificeren waar het waarschijnlijk is dat er zich een verschil van materieel belang zal voordoen in het onderzoeksobject; en

- b daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze gebieden om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A105 en A108)
- 46R De accountant dient bij opdrachten om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:
- a risico's op verschillen van materieel belang in het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
 - b daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104 en A108)
- 47B Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant het proces waarvan gebruik is gemaakt ten aanzien van het onderzoeksobject in overweging te nemen. (Zie Par. A107)
- 47R Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het onderzoeksobject. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor het onderzoeksobject. (Zie Par. A106)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

- 48B Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46B) dient hij: (Zie Par. A109, A110, A111, A112 en A113)
- a gebieden te identificeren waar een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en
 - b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op deze gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen.
- 48R Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46R) dient hij: (Zie Par. A109, A110 en A111)
- a risico's op verschillen van materieel belang in het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
 - b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het onderzoeksobject te omvatten wanneer:
 - i de inschatting door de accountant van de risico's van een verschil van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
 - ii andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

Bepalen of er aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid

- 49B Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, dient hij aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hiermee dient hij in staat te zijn om: (Zie Par. A113, A114, A115, A116, A117 en A118)
- a te concluderen dat het niet waarschijnlijk is dat de aangelegenheid ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; of
 - b te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat.

Herziening van risico-inschatting bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid

- 49R De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop hij aanvankelijk zijn inschatting van risico's op een verschil van materieel belang heeft gebaseerd, dient hij de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen. (Zie Par. A112)
- 50 Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:
- a assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
 - b de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
- In die gevallen dient hij te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient hij het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.
- 51 De accountant zal overwegen of individuele verschillen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd, met uitzondering van verschillen die duidelijk triviaal zijn, bepaalde kenmerken hebben, zoals bijvoorbeeld een bepaalde oorzaak of een patroon, die een aanwijzing kunnen zijn dat het totale effect van de individuele verschillen waarschijnlijk materieel is. (Zie Par. A119 en A120)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 52 Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook: (Zie Par. A121, A122, A123, A124 en A125)
- a te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige; (Zie Par. A126, A127, A128 en A129)
 - b voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige; (Zie Par. A130 en A131)
 - c met de door hem ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en (Zie Par. A132 en A133)
 - d de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren. (Zie Par. A134 en A135)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor
(Zie Par. A136)

- 53 Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doeleinden.
- 54 Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor zijn doeleinden, het volgende te doen:
 - a de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
 - b inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
 - c de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.
- 55 Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij het volgende te evalueren:
 - a de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen of procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
 - b het competentieniveau van de interne auditfunctie;
 - c of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
 - d of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.

Schriftelijke bevestigingen

- 56 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) kan (kunnen) weten dat deze is gevraagd of dat deze materiële invloed kan hebben op de bevindingen of conclusie van het assurance-rapport. (Zie Par. A54 en A55 en A137, A138 en A139)
- 57 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor het onderzoeksobject relevant is, dient hij om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.
- 58 Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor het onderzoeksobject van materieel belang zijn dient de accountant:
 - a de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
 - b te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
- 59 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn

- 60 Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant: (Zie Par. A140)
 - a de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;

- b de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
- c gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft

- 61 Wanneer het voor de opdracht relevant is, dient de accountant het effect van gebeurtenissen op het onderzoeksobject alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen. Hij dient tevens gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als hij hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat hij het assurance-rapport had aangepast. De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op het onderzoeksobject en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. (Zie Par. A141 en 142)

Andere informatie

- 62 Wanneer documenten betreffende het onderzoeksobject alsmede het assurance-rapport daarover andere informatie bevatten, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met het onderzoeksobject of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant: (Zie Par. A143)
- a een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en het onderzoeksobject of het assurance-rapport; of
 - b zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met het onderzoeksobject of het assurance-rapport, dient hij de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.

- 63 -

Het vormen van de assurance-conclusie

- 64 De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hij dient alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het object ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegensprekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient hij de implicaties voor zijn conclusie in paragraaf 65 in aanmerking te nemen. (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
- 65 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of (de informatie over) het onderzoeksobject vrij is van een verschil van materieel belang ten opzicht van de criteria. Bij het vormen van die conclusie dient hij het volgende in overweging te nemen:
- zijn conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - een evaluatie of niet-gecorrigeerde verschillen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. (Zie Par. A3, A154 en A155)
- 66 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient hij, naar gelang passend:

- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
- de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A156, A157 en A158)

Het opstellen van het assurance-rapport

- 67 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over het onderzoeksobject. (Zie Par. A2, A159, A160 en A161)
- 68 De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:
- a eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden;
 - b bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
 - c aanbevelingen; of
 - d aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.
- De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. (Zie Par. A159, A160 en A161)

Inhoud van het assurance-rapport

- 69 Het assurance-rapport dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten:
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A162)
 - b een geadresseerde; (Zie Par. A163)
 - c een beschrijving van de doelstelling van de opdracht;
 - d een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen en een beschrijving over het onderzoeksobject zelf. (Zie Par. A164)
 - e beschrijving van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A144, A145, A146 en A165)
 - f waar passend, een beschrijving van significante inherente beperkingen die verband houden met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A166)
 - g wanneer de van toepassing zijnde criteria voor een specifiek doel zijn ontworpen, een vermelding die lezers hierop attent maakt en op het feit dat, als gevolg hiervan, het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel; (Zie Par. A167 en A168)
 - h een vermelding van de verantwoordelijke partij alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant; (Zie Par. A169)
 - i een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, of waar er een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject is, die Standaard; (Zie Par. A170 en A171)
 - j een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast; (Zie Par. A172)
 - k een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd; (Zie Par. A173)
 - l een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:

- i dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
- ii dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd. (Zie Par. A174, A175, A176, A177 en A178)
- m de conclusie van de accountant: (Zie Par. A2, A179, A180 en A181)A178
 - i wanneer dit passend is, dient de conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen; (Zie Par. A180)
 - ii bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie in bevestigende vorm te worden geformuleerd; (Zie Par. A179)
 - iii bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; (Zie Par. A181)
 - iv de conclusie in (2) of (3) dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht.
 - v wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:
 - a een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
 - b een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat. (Zie Par. A183)
- n de handtekening van de accountant; (Zie Par. A184)
- o de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop:
 - i de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop deze de conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt ook de assurance-informatie waarover degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de informatie over het onderzoeksobject; en
 - ii indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voltooid. (Zie Par. A185)
- p de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport

- 70 Indien de accountant in het assurance-rapport verwijst naar de werkzaamheden van een door hem ingeschakelde deskundige dienen de bewoordingen van dat rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de conclusie in dat rapport is verminderd door de betrokkenheid van die deskundige. (Zie Par. A186, A187 en A188)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving

- 71 Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 69 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

- 72 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer hij het volgende concludeert:
- a in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - b in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.
- 73 Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om:
- a in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden de aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze aangelegenheid naar het oordeel van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject; of
 - b in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport.
- De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht.
- 74 De accountant dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen:
- a wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie Par. 66). In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
 - b wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. (Zie Par. A191)
- 75 De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft. (Zie Par. A189 - A190)
- 76 Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar hij tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat, dient hij in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat.
- 77 Paragraaf 77 vervalt.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

- 78 De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198 en A199)

Documentatie

- 79 De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A200, A201, A202, A203 en A204)
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
 - c significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
- 80 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan.
- 81 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie Par. A205 en A206)
- 82 Nadat het samenstellen van de definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaart termijn is afgelopen. (Zie Par. A207)
- 83 Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdracht documentatie dan wel om nieuwe opdracht documentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:
- a de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

(Zie Par. 6)

- A1 Bij een consultancy-opdracht past de accountant vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op:
- het bepalen van de doelstelling;
 - feitenonderzoek;
 - het definiëren van problemen of mogelijkheden;
 - evaluaties van alternatieven;
 - ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen;
 - communicatie van resultaten; en

- soms het implementeren en follow-up.

Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form')). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de accountant en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

Doelstellingen

Opdrachten inzake het onderzoeksobject dat een aantal aspecten bevat

(Zie Par. 10, 65, 69(l))

- A2 Wanneer het onderzoeksobject is samengesteld uit een aantal aspecten, kunnen afzonderlijke conclusies over ieder aspect worden verschaft. Dergelijke afzonderlijke conclusies hoeven niet met hetzelfde niveau van zekerheid te zijn uitgedrukt. Sterker nog, elke conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in de vorm die gepast is voor een opdracht meteen redelijke of een beperkte mate van zekerheid. Verwijzingen in deze Standaard naar de conclusie in het assurance-rapport omvatten iedere conclusie wanneer afzonderlijke conclusies worden verschaft.

Definities

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte en een redelijke mate van zekerheid

(Zie Par. 12 (a)(i))

- A3 Omdat het niveau van zekerheid verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid lager ligt dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, variëren de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing, en zijn deze geringer van omvang dan die bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de werkzaamheden voor een opdracht met een redelijke mate en een beperkte mate van zekerheid omvatten:
- a de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan het bijvoorbeeld in de omstandigheden van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en op cijferanalyses. Hij kan eventueel relatief minder nadruk leggen op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan bij opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - b bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant:
 - minder elementen voor onderzoek selecteren; of
 - minder werkzaamheden uitvoeren (bijvoorbeeld alleen cijferanalyses uitvoeren waar bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als andere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd).
 - c bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die zijn uitgevoerd als wijze van inspelen op het opdrachtrisico, het ontwikkelen van verwachtingen die voldoende precies zijn om verschillen van materieel belang te identificeren. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses worden opgezet om verwachtingen met betrekking tot de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen in plaats van om verschillen te identificeren met het niveau van precisie dat wordt verwacht bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - d verder kan, wanneer er significante fluctuaties, relaties of verschillen worden geïdentificeerd, geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden verkregen door te verzoeken om inlichtingen en het in aanmerking nemen van de ontvangen reacties in het licht van de bekende omstandigheden van de opdracht;

- e bovendien kan de accountant, bijvoorbeeld bij het uitvoeren van cijferanalyses bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, gebruik maken van gegevens die meer geaggregeerd zijn, zoals kwartaalgegevens in plaats van maandgegevens. Hij kan ook gebruik maken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid hiervan in dezelfde mate als voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te toetsen.

Een niveau van zekerheid dat zinvol is

(Zie Par. 12 (a)(i)(b), 47B)

- A4 Het niveau van zekerheid dat de accountant van plan is te verkrijgen is doorgaans niet vatbaar voor kwantificering. De vraag of een bepaald niveau zinvol is in de omstandigheden van de opdracht, is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voert de accountant werkzaamheden uit die beperkt zijn vergeleken met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Desalniettemin zijn deze gepland om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat zinvol is. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het onderzoeksobject versterken tot een niveau dat aanzienlijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A16, A17 en A18).
- A5 Wat zinvol is kan, binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht.
- A6 Omdat het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschilt, bevat het rapport van de accountant een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, waarin wordt erkend dat een bespreking van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het begrip van de conclusie van de accountant (Zie Par. 69(l) en A174, A175, A176, A177 en A178).
- A7 Sommige van de factoren die relevant kunnen zijn bij het bepalen van wat een zinvolle mate van zekerheid inhoudt bij een specifieke opdracht omvatten bijvoorbeeld:
- de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria alsmede de vraag of er Standaarden zijn die betrekking hebben op het onderzoeksobject;
 - instructies of andere aanwijzingen van de opdrachtgever over de aard van de zekerheid waarvan de opdrachtgever verwacht dat de accountant deze verkrijgt. De voorwaarden van de opdracht kunnen bijvoorbeeld bepaalde werkzaamheden vaststellen die de opdrachtgever noodzakelijk acht, of bepaalde aspecten van het onderzoeksobject waarvan de opdrachtgever zou willen dat de accountant zijn werkzaamheden hierop richt. De accountant kan echter overwegen dat andere werkzaamheden vereist zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om zinvolle zekerheid te verkrijgen;
 - een algemeen aanvaarde praktijk, indien dit bestaat, met betrekking tot assurance-opdrachten voor de specifieke informatie over het onderzoeksobject of soortgelijke of gerelateerde het onderzoeksobject;
 - de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Over het algemeen geldt dat hoe groter de consequentie voor de beoogde gebruikers is van het ontvangen van een niet-passende conclusie wanneer het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat, des te groter de zekerheid die nodig zou zijn om voor hen zinvol te zijn. In sommige gevallen kan de consequentie voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een niet-passende conclusie bijvoorbeeld zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de accountant nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is;

- de verwachting van beoogde gebruikers dat de accountant de conclusie van beperkte mate van zekerheid over het onderzoeksobject binnen korte tijd en tegen lage kosten zal vormen.

Voorbeelden van een directe-opdracht

(Zie Par. 12(a)(ii)(a))

A8 Voorbeelden van opdrachten die onder deze Standaard kunnen worden uitgevoerd omvatten:

- a beheersing van (IT) processen - Een opdracht gericht op het verkrijgen van zekerheid over de beheersing van operationele processen;
- b naleven van wet- of regelgeving - Een opdracht betreffende het naleven van wet- of regelgeving omvat het verkrijgen van zekerheid over het naleven van de relevante wet- of regelgeving;
- c duurzaamheid - Een opdracht betreffende duurzaamheid heeft betrekking op het verkrijgen van zekerheid over de duurzaamheidsprestaties van de entiteit

Assurance-vaardigheden en -technieken

(Zie Par. 12(b))

A9 Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming;
- het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht met inbegrip van het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en de aard, timing en omvang van werkzaamheden; en
- het, in voorkomend geval, toepassen van werkzaamheden op de opdracht (wat het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses kan omvatten);
- systematische documentatiepraktijken en vaardigheden in het schrijven van assurance-rapporten.

Criteria

(Zie Par. 12(c), Bijlage)

A10 Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het referentiekader dat door de van toepassing zijnde criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. De geschiktheid van criteria is contextgevoelig. Dat wil zeggen dat deze wordt bepaald in de context van de omstandigheden van de opdracht. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Een accountant kan bijvoorbeeld als een van de criteria voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, het aantal klachten van de klanten die naar de tevredenheid van de klant zijn afgehandeld selecteren. Een andere accountant zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Geschikte criteria omvatten criteria voor presentatie en toelichting, wanneer relevant.

Opdrachtrisico

(Zie Par. 12(f))

- A11 Opdrachtrisico verwijst niet naar, noch omvat, de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van het onderzoeksobject.
- A12 Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance-opdrachten:
- a risico's waarop de accountant niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:
 - i de vatbaarheid van het onderzoeksobject voor een verschil van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico); en
 - ii het risico dat een verschil van materieel belang die in het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico); en
 - b het risico waarop de accountant wel directe invloed heeft. Dit is het risico dat de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden geen verschillen van materieel belang zullen detecteren (ontdekkingsrisico).
- A13 De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is, wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:
- de aard van het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband houdt met de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersingsmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde;
 - de vraag of een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor hetzelfde onderzoeksobject.
- Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
- A14 Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en een redelijke mate van zekerheid is derhalve minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren zoals:
- het gebruikmaken van selectief toetsen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersing;
 - het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de accountant beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie;
 - in bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.

De opdrachtgever

(Zie Par. 12(g) en Bijlage)

- A15 De opdrachtgever kan, afhankelijk van de omstandigheden, het management, de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij, een wetgever, de beoogde gebruikers of een andere derde partij zijn.

Beoogde gebruikers

(Zie Par. 12(m), Bijlage)

- A16 In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance-rapport zullen lezen, in het bijzonder waar een groot aantal mensen er toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar beoogde gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.
- A17 Beoogde gebruikers of vertegenwoordigers hiervan kunnen direct met de accountant en de verantwoordelijke partij (of de opdrachtgever, indien dit verschilt) te maken hebben bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen echter, en in tegenstelling tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (die onder andere het rapporteren inhoudt over feitelijke bevindingen op basis van werkzaamheden die met de opdrachtgever en elke geschikte derde partij(en) overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie):
- a is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - b kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de accountant komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd (Zie Par. A115, A116 en A117).
- A18 In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of verzoeken zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance-opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet vereist paragraaf 69(f) een vermelding die lezers hierop attent maakt. De accountant kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken (Zie Par. A166 en A167).
- A19 Paragraaf A19 vervalt.

De geschikte partij(en) (Zie Par. 13, Bijlage)

- A20 De rollen die de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever spelen kunnen verschillen (Zie Par. 37). De management- en governance-structuren verschillen per rechtsgebied en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Zulke diversiteit houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de persoon (personen) te specificeren bij wie de accountant in alle omstandigheden om inlichtingen verzoekt, bevestigingen verzoekt of anderszins communiceert. In sommige gevallen, bijvoorbeeld wanneer de geschikte partij(en) alleen onderdeel is (zijn) van een volledige juridische entiteit zal het identificeren van de geschikte personen van het management of de met governance belaste personen met wie wordt gecommuniceerd het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen om vast te stellen welk persoon (personen) de geschikte verantwoordelijkheden hebben voor, en kennis van, de betreffende aangelegenheden.

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn (Zie Par. 1, 5, 15)

- A21 Deze Standaard bevat vereisten die van toepassing zijn op assurance-opdrachten³ (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), met inbegrip van opdrachten overeenkomstig specifieke Standaarden die betrekking hebben op het onderzoeksobject.

³ Deze Standaard bevat vereisten en andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die specifiek zijn voor directe opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid.

In bepaalde gevallen is een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject ook relevant voor de opdracht. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject is relevant voor de opdracht wanneer:

- de Standaard van kracht is;
- het onderzoeksobject van de Standaard voor de opdracht relevant is; en
- de omstandigheden die in de Standaard worden geadresseerd bestaan.

A22 De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op andere assurance-opdrachten. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Tekst van een Standaard

(Zie Par. 12, 16)

A23 Standaarden bevatten de doelstellingen van de accountant bij het voldoen aan de Standaarden alsmede de vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen aan deze doelstellingen te voldoen. Zij bevatten bovendien gerelateerde leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten en inleidend materiaal dat context verschaft die relevant is voor het juiste inzicht in de Standaard en definities.

A24 De doelstellingen van een Standaard verschaffen de context waarin de vereisten van de Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn tevens bedoeld een hulpmiddel te vormen bij:

- a inzicht te verwerven in wat er moet worden bereikt; en
- b het beslissen of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen te behalen.

De juiste toepassing van de vereisten van een Standaard door de accountant wordt verondersteld om voldoende basis te verschaffen voor het door de accountant behalen van de doelstellingen. Omdat de omstandigheden van de assurance-opdrachten ver uiteen lopen en de Standaarden niet alle omstandigheden kunnen ondervangen is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om de doelstellingen die hierin worden vermeld te halen. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bepaalde aangelegenheden zijn die van de accountant vereisen dat hij werkzaamheden uitvoert ter aanvulling op de werkzaamheden die op grond van relevante Standaarden zijn vereist om de doelstellingen die in die Standaarden worden gespecificeerd te kunnen halen.

A25 De vereisten van Standaarden worden geformuleerd door gebruik te maken van 'dienen'.

A26 Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. In het bijzonder kan deze informatie:

- a nadere uitleg bevatten wat een vereiste inhoudt of wat het bedoeld is te omvatten; en
- b voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing 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. Aanvullende overwegingen die specifiek gelden voor accountants in de publieke sector of kleinere accountantseenheden zijn, in voorkomend geval, opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten in een Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de vereisten van een Standaard na te leven, wordt hier echter niet door beperkt of verminderd.

A27 Definities worden in een Standaard verschaft om een hulpmiddel te vormen bij een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften.

A28 Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogd gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

Het naleven van relevante vereisten

(Zie Par. 17)

A29 Alhoewel sommige werkzaamheden alleen zijn vereist bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen zij desalniettemin bij bepaalde opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid geschikt zijn.

A29A *Het toepassen van deze Standaard door accountantsafdelingen (Zie Par. 18) kan ertoe leiden dat bepaalde vereisten op een andere wijze ingevuld zullen worden om het doel van het vereiste te bereiken.*

Ethische voorschriften

(Zie Par. 3(a), 20, 22(a))

A30 De VGBA stelt de fundamentele beginselen vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

A31 De VGBA verschaft tevens een toetsingskader dat accountants moeten toepassen om:

- a bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren en te beoordelen. Bedreigingen vallen in één of meer van de volgende categorieën:
 - i eigenbelang;
 - ii zelftoetsing;
 - iii belangenbehartiging;
 - iv vertrouwelijkheid; en
 - v intimidatie.
- b een toereikende maatregel te nemen die er toe leidt dat de accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

A32 De IESBA Code of Ethics is in Nederland in een andere structuur vormgegeven door de VGBA (Zie Par. A30) en de ViO (Zie Par. A33).

A33 In de ViO wordt onafhankelijkheid vereist in wezen en in schijn.

De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Omstandigheden die in de ViO meer specifiek worden uitgewerkt omvatten:

- samenloop van dienstverlening;
- vergoedingen;
- geschenken en gastvrijheid;
- langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij;
- financiële belangen;
- zakelijke relaties;
- werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit;

- nauwe persoonlijke relaties;
- juridische procedures tegen de verantwoordelijke partij;
- prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.

A34 Professionele vereisten, of vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn opgelegd, zijn ten minste gelijkwaardig met de VGBA en de ViO wanneer zij gericht zijn op alle aangelegenheden waarnaar in paragrafen A30, A31, A32 en A33 wordt verwezen. Deze leggen tevens verplichtingen op die de doelstellingen van de vereisten verwezenlijken die in de VGBA en de ViO uiteen zijn gezet.

Aanvaarding en continuering

Randvoorwaarden voor de opdracht

(Zie Par. 24)

A35 In de publieke sector kan van bepaalde randvoorwaarden voor een assurance-opdracht worden aangenomen dat zij aanwezig zijn, bijvoorbeeld:

- a de rollen en verantwoordelijkheden van controleorganisaties van de publieke sector en de entiteiten binnen de overheid die onderwerp zijn van assurance-opdrachten worden verondersteld passend te zijn omdat zij doorgaans in de wetgeving uiteen zijn gezet;
- b het recht van de controleorganisaties van de publieke sector op toegang tot de informatie die noodzakelijk is om de opdracht uit te voeren wordt vaak in de wetgeving uiteengezet;
- c van de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, wordt doorgaans op grond van wet- of regelgeving vereist dat deze in een schriftelijk rapport wordt opgenomen; en
- d een rationeel doel is doorgaans aanwezig omdat de opdracht in wetgeving uiteen is gezet.

A36 Indien geschikte criteria niet beschikbaar zijn voor het gehele onderzoeksobject maar de accountant een of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor deze criteria wel geschikt zijn kan identificeren, kan een assurance-opdracht op zichzelf worden uitgevoerd met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit.

Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bijlage)

A37 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Bij veel directe-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de opdrachtgever zijn. Zie de bijlage voor een bespreking van de wijze waarop elk van deze rollen betrekking heeft op een assurance-opdracht.

A38 Informatie dat de geschikte relatie bestaat met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject kan worden verkregen via een erkenning door de verantwoordelijke partij. Een dergelijke erkenning geeft tevens een basis voor een algemeen inzicht in de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant. Een schriftelijke erkenning is de best passende vorm van het documenteren van het begrip van de verantwoordelijke partij. Bij het ontbreken van een schriftelijke erkenning van verantwoordelijkheid kan het voor de accountant nog steeds passend zijn om de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen - zoals wetgeving of een contract - wijzen op verantwoordelijkheid. In andere gevallen kan het passend zijn om de opdracht te weigeren afhankelijk van de omstandigheden dan wel om de omstandigheden toe te lichten in het assurance-rapport.

A39 Paragraaf A39 vervalt.

Geschiktheid van het onderzoeksobject

(Zie Par. 24(b)(i))

- A40 Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te onderbouwen. In voorkomend geval is dat een conclusie met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.
- A41 De gepastheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer een onderzoeksobject ongeschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dit tevens ongeschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa.
- A42 Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:
- a de precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria; en
 - b het overtuigende karakter van beschikbare assurance-informatie.
- A43 Het identificeren van dergelijke kenmerken en het in overweging nemen van effecten hiervan vormen een hulpmiddel voor de accountant bij het inschatten van de geschiktheid van het onderzoeksobject. Het helpt de accountant ook bij het bepalen van de inhoud van het assurance-rapport (Zie Par. A164)
- A44 In sommige gevallen kan het assurance-rapport verband houden met slechts één deel van een breder onderzoeksobject. De accountant kan bijvoorbeeld worden ingehuurd om te rapporteren over één aspect van de bijdrage van een entiteit aan duurzame ontwikkeling, zoals een aantal programma's die door een entiteit worden georganiseerd die een positief effect hebben op het milieu. Bij het bepalen of de opdracht het kenmerk vertoont van het hebben van een geschikt onderzoeksobject kan het in dergelijke gevallen voor de accountant passend zijn om te overwegen of het aspect waarover de accountant is gevraagd te rapporteren waarschijnlijk zal voldoen aan de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Hij kan tevens overwegen of er meerdere significante programma's met minder gunstige uitkomsten zijn die niet in de reikwijdte van de opdracht zijn betrokken.

Geschiktheid en beschikbaarheid van de criteria

Geschiktheid van de criteria

(Zie Par. 24(b) (ii))

- A45 Geschikte criteria vertonen de volgende kenmerken:
- a relevantie: Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers onderbouwen;
 - b volledigheid: Criteria zijn volledig wanneer het onderzoeksobject hiermee overeenkomstig is en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting;
 - c betrouwbaarheid: Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende accountants;
 - d neutraliteit: Neutrale criteria resulteren in een assurance-rapport dat in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie;
 - e begrijpelijkheid: Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.

- A46 Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.
- A47 De geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht hangt af van de vraag of zij bovenstaande kenmerken weerspiegelen. Het relatieve belang van elk kenmerk voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor bepaalde omstandigheden van een opdracht, maar mogelijk niet geschikt zijn voor andere omstandigheden. Het rapporteren aan overheden of regelgevers of toezichthouders kan bijvoorbeeld het gebruik van een bepaalde criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.
- A48 Criteria kunnen op verschillende manieren worden geselecteerd of ontwikkeld, zij kunnen bijvoorbeeld:
- zijn opgenomen in wet- of regelgeving;
 - zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen;
 - gezamenlijk zijn ontwikkeld door een groep die geen transparant en zorgvuldig proces volgt;
 - zijn gepubliceerd in wetenschappelijke tijdschriften of boeken;
 - zijn ontwikkeld voor verkoop op commerciële basis;
 - specifiek zijn opgezet voor het doel om het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht te onderzoeken.
- De wijze waarop de criteria zijn ontwikkeld kan de werkzaamheden die de accountant uitvoert om de geschiktheid hiervan in te schatten beïnvloeden.
- A49 In sommige gevallen schrijven wet- of regelgeving de criteria voor die voor de opdracht moeten worden gebruikt. Bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel, worden dergelijke criteria verondersteld geschikt te zijn. Dat geldt ook voor criteria die door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen zijn uitgegeven indien zij relevant zijn voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Dergelijke criteria staan ook bekend als vastgestelde criteria. Zelfs wanneer er voor een onderzoeksobject vastgestelde criteria bestaan, kunnen beoogde gebruikers instemmen met andere criteria voor hun specifieke doelen. Er kunnen bijvoorbeeld diverse raamwerken worden gebruikt als vastgestelde criteria voor het evalueren van de effectiviteit van interne beheersing. Specifieke gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd spectrum van criteria ontwikkelen dat voldoet aan hun informatiebehoeften met betrekking tot, bijvoorbeeld, prudentieel toezicht. In dergelijke gevallen maakt het assurance-rapport de lezers erop alert dat criteria voor specifieke doeleinden zijn gebruikt en dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel en kan het assurance-rapport opmerken, wanneer dit relevant is voor de omstandigheden van de opdracht, dat de criteria niet zijn opgenomen in wet- of regelgeving, of uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen.
- A50 Indien criteria specifiek zijn opgezet voor het doel van het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn zij niet geschikt als zij resulteren in een assurance-rapport dat voor de beoogde gebruikers misleidend is. Het is voor de beoogde gebruikers of de opdrachtgever wenselijk om te erkennen dat specifiek ontwikkelde criteria voor de doeleinden van de beoogde gebruikers geschikt zijn. Het ontbreken van een dergelijke erkenning kan invloed hebben op wat er gedaan moet worden om de geschiktheid van de criteria, en de verschaft informatie over de criteria in het assurance-rapport in te schatten.

Beschikbaarheid van de criteria

(Zie Par. 24(b)(iii))

- A51 Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:

- a openbaar;
- b middels duidelijke opname in het assurance-rapport (Zie Par. A164);
- c middels algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van tijd in uren en minuten.

A52 Criteria kunnen tevens alleen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die dooreen vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een specifiek doel relevant zijn. Wanneer dit het geval is, vereist paragraaf 69(g) een vermelding die de lezers op dit feit alert maakt. Bovendien kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers (Zie Par. A167 en A168)

Toegang tot assurance-informatie

(Zie Par. 24(b)(iv))

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie

A53 De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:

- a de kenmerken van het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance-informatie worden verwacht wanneer het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is; en
 - b overige omstandigheden, zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming van de accountant, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.
- Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschafft.

Toegang tot vastleggingen

(Zie Par. 56)

A54 Het kan nuttig zijn om te zoeken naar de instemming van de geschikte partij(en) dat zij haar/hun verantwoordelijkheden erkent/erkennen en begrijpt/begrijpen om aan de accountant informatie te verschaffen. Dit kan voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het bepalen of de opdracht de kenmerken vertoont van toegang tot assurance-informatie:

- a toegang tot alle informatie waarvan de geschikte partij(en) weet/weten dat deze relevant is voor het opstellen van het onderzoeksobject, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
- b aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij(en) in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
- c onbeperkte toegang tot de personen van de geschikte partij(en) van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

A55 De aard van relaties tussen de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever kan invloed hebben op het vermogen van de accountant om toegang te krijgen tot vastleggingen, documentatie en andere informatie die de accountant nodig kan hebben als assurance-informatie om de opdracht te voltooien. De aard van dergelijke relaties kan derhalve een relevante overweging zijn bij het bepalen van het al dan niet aanvaarden van de opdracht. Voorbeelden van een aantal omstandigheden waarin de aard van deze relaties problematisch kunnen zijn, zijn opgenomen in paragraaf A140.

Een rationeel doel

(Zie Par. 24(b)(vi))

A56 Bij het bepalen of de opdracht een rationeel doel heeft kunnen relevante overwegingen het volgende omvatten:

- de beoogde gebruikers van het assurance-rapport (in het bijzonder wanneer de criteria voor een speciaal doel zijn opgezet). Een verdere overweging is de waarschijnlijkheid het assurance-rapport in grotere omvang zal worden gebruikt en verspreid dan alleen voor de beoogde gebruikers;
- de kenmerken van de relaties tussen de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever.
- wie de criteria die moeten worden toegepast om het onderzoeksobject te meten of te evalueren geselecteerd heeft, alsmede de mate van oordeelsvorming en de reikwijdte voor mogelijke tendentie bij het toepassen van de criteria. Het is waarschijnlijker dat de opdracht een rationeel doel heeft als de beoogde gebruikers de criteria hebben geselecteerd of hierbij waren betrokken;
- significante beperkingen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- de vraag of de accountant veronderstelt dat de opdrachtgever van plan is om op een ongepaste manier de naam van de accountant met het onderzoeksobject of het assurance-rapport te associëren.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 27)

A57 Het is in het belang van zowel de opdrachtgever als de accountant dat de accountant voor aanvang van de opdracht de overeengekomen voorwaarden van de opdracht schriftelijk communiceert om misverstanden te voorkomen. De vorm en inhoud van de schriftelijke overeenkomst of het contract zal met de omstandigheden van de opdracht variëren. Als wet- of regelgeving bijvoorbeeld op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en deze begrijpt zoals deze zijn uiteengezet onder dergelijke wet- of regelgeving.

A58 Wet- of regelgeving kan, in het bijzonder in de publieke sector, de aanstelling van een accountant verplicht stellen en specifieke bevoegdheid geven zoals de bevoegdheid tot het inzien van vastleggingen of andere informatie van de geschikte partij(en). Deze kan ook verantwoordelijkheden geven, zoals het van de accountant vereisen om direct aan een minister, de wetgever of het publiek te rapporteren als de geschikte partij(en) tracht(en) de reikwijdte van de opdracht te beperken.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 29)

A59 Een wijziging in omstandigheden die de vereisten van de beoogde gebruikers beïnvloedt, of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen, zoals bijvoorbeeld van een assurance-opdracht naar een niet-assurance-opdracht, of van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te veranderen naar een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Kwaliteitsmanagement

Accountants

(Zie Par. 20, 31(a)(b))

A60 Deze Standaard is geschreven in de context van een aantal maatregelen die moeten worden genomen om de kwaliteit van assurance-opdrachten die door accountants zijn uitgevoerd te waarborgen, zoals de maatregelen die door IFAC-leden zijn genomen overeenkomstig het compliance-programma

van IFAC en verantwoordingen inzake lidmaatschapsverplichtingen. Dergelijke maatregelen omvatten:

- competentievereisten, zoals benchmarks voor onderwijs en ervaring voor toegang tot lidmaatschap, en permanente ontwikkeling en educatie;
- een kwaliteitsmanagementsysteem dat bij de accountantseenheid is geïmplementeerd. De NVKS is in Nederland van toepassing op alle accountantseenheden met betrekking tot assurance-opdrachten;
- een uitgebreide gedragscode, met inbegrip van gedetailleerde onafhankelijkheidsvereisten, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Kwaliteitsmanagement op het niveau van de accountantseenheid

(Zie Par. 3(b), 31(a))

A61 De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor assurance-opdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS bepaalt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op de vervulling van de verantwoordelijkheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van de voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures vast te stellen voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.⁴ De NVKS behandelt ook de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, alsmede de uitvoering en de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.⁵ Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het risico-inschattingsproces van de accountantseenheid;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;
- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e opdrachtuitvoering;
- f middelen;
- g informatie en communicatie; en
- h het monitorings- en herstelproces.

Accountantseenheden of nationale vereisten kunnen andere terminologie of raamwerken gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

A62

- (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A63 De maatregelen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, in de context van de opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid neemt voor het managen en bereiken van kwaliteit voor iedere opdracht en voor het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht, benadrukken het feit dat kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede het belang voor de kwaliteit van de assurance-opdracht van:

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele Standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- b het naleven van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, indien van toepassing;
- c het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;

⁴ NVKS, artikel 13(1).

⁵ NVKS, artikel 20(1)(d).

- d de mogelijkheid van het opdrachtteam om zorgen te uiten zonder angst voor represailles.

A64 Onder een kwaliteitsmanagementsysteem valt een monitorings- en herstelproces dat is opgezet om:

- a de accountantseenheid te voorzien van relevante, betrouwbare en tijdige informatie over de opzet, de implementatie en het in werking houden van het kwaliteitsmanagementsysteem.
- b passende maatregelen te nemen om zodanig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen dat tekortkomingen tijdig worden hersteld door de accountantseenheid.

A65 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet effectief zullen ondervangen; of
- informatie die is verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

- a competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- b onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- c het onderhouden van cliëntrelaties op grond van beleidslijnen of procedures van de accountants-eenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten;
- d het in acht nemen van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitorings- en herstelproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen⁶ in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid die invloed kunnen hebben op de assurance-opdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die de accountantseenheid heeft ondernomen om in te spelen op die tekortkomingen.

A66 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een assurance-opdracht noch overeenkomstig professionele Standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, of het assurance-rapport niet passend was.

Vaardigheden, kennis en ervaring met betrekking tot het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan

(Zie Par. 31(c))

A67 Een accountant kan worden verzocht om assurance-opdrachten uit te voeren met betrekking tot een scala aan objecten van onderzoek en over het onderzoeksobject. Sommige kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar een bepaald persoon over beschikt.

A68 De VGBA eist van de accountant dat hij instemt met alleen het verlenen van diensten waarvan de accountant de deskundigheid heeft om deze uit te voeren.⁷ De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte assurance-conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. De accountant kan gebruik maken van de werkzaamheden van de deskundige en deze Standaard volgen. Als hij concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, kan hij de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance-informatie aanvaarden.

⁶ NVKS, artikel 22(2).

⁷ VGBA, artikel 12.

Middelen voor de opdracht

Gezamenlijke competentie en capaciteiten

(Zie Par. 32)

A69 De in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem vaststelt dat betrekking heeft op het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en assurance-opdrachten. Dit heeft betrekking op de geschiktheid van oordeelsvormingen door de accountantseenheid over de aanvaarding of continuering van relaties en opdrachten die zijn gebaseerd op het vermogen van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.⁸

Door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 32(a), 32(b)(i))

A70 Bepaalde onderdelen van de assurance-werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door een multidisciplinair team waarin één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zitten. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant helpt bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht of bij een van de in paragraaf 46 genoemde aangelegenheden (46R bij een redelijke mate van zekerheid of 46B bij een beperkte mate van zekerheid).

A71 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan het bij de aanvaarding of continuering van de opdracht gepast zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist.

Overige accountants

(Zie Par. 32(b)(ii))

A72 Een andere accountant kan een conclusie tot uitdrukking hebben gebracht over het onderzoeksobject. De accountant kan, bij het vormen van een conclusie over het onderzoeksobject, ervoor kiezen om de assurance-informatie te gebruiken waarop de conclusie van die andere accountant is gebaseerd.

A73 De werkzaamheden van een andere accountant kunnen worden gebruikt met betrekking tot bijvoorbeeld een onderzoeksobject op een afgelegen locatie of in een buitenlands rechtsgebied. Die andere accountants maken geen deel uit van het opdrachtteam. Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant omvatten:

- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die voor de opdracht relevant zijn begrijpt en deze zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is;
- de vakbekwaamheid van de andere accountant;
- de omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
- de vraag of de andere accountant werkzaam is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend.

Beoordelingsverantwoordelijkheden

(Zie Par. 33(c))

⁸ NVKS, artikel 4(2)(a).

A74 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitssysteem vaststelt dat betrekking heeft op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op opdrachtteams en de beoordeling van hun werk. De in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement vereist verder dat die aansturing, dat toezicht en die beoordeling wordt gepland en uitgevoerd met als uitgangspunt dat de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de minder ervaren leden van het opdrachtteam worden aangestuurd, erop wordt toegezien en beoordeeld door de meer ervaren leden van het team.⁹

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

(Zie Par. 36(b))

A75 Overige aangelegenheden die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen worden overwogen omvatten:

- a de evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de opdracht;
- b de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden alsmede de conclusies die voortkomen uit die consultatie; en
- c de vraag of voor beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de significante oordeelsvormingen weergeeft en de conclusies die daarover zijn gevormd, onderbouwt.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 37)

A76 Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:

- assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die op grond van relevante Standaarden vereist zijn;
- situaties die wijzen op mogelijke verschillen.

A77 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:

- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het teveel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.

A78 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

A79 Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de accountant vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij de accountant redenen heeft om

⁹ NVKS, artikel 12.

het tegendeel te veronderstellen. Van de accountant wordt niettemin op grond van paragraaf 50 vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van de informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.

- A80 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 38)

- A81 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:
- materialiteit en opdrachtrisico;
 - de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
 - het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard en van een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen;
 - het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.
- A82 Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de accountant wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.
- A83 Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake moeilijke of omstrede aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, helpt de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.
- A84 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of:
- de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en
 - deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van zijn assurance-rapport.
- A85 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt op grond van paragraaf 79 van de accountant vereist om voldoende documentatie op te stellen. Dit heeft als doel om een ervaren accountant die niet eerder met de opdracht te maken heeft gehad, in staat te stellen de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan het licht komen. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

(Zie Par. 40)

A86 Het plannen omvat onder andere dat de opdrachtpartner, overige kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen een algehele aanpak voor de reikwijdte, nadruk, timing en uitvoering van de opdracht ontwikkelen. Zij ontwikkelen tevens een opdrachtprogramma dat bestaat uit een gedetailleerde aanpak voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd alsmede de redenen voor de selectie hiervan. Adequate planning helpt bij het schenken van gepaste aandacht aan belangrijke gebieden van de opdracht, het tijdig identificeren van potentiële problemen en het naar behoren organiseren en managen van de opdracht zodat deze op een effectieve en efficiënte manier kan worden uitgevoerd. Adequate planning helpt de accountant ook om naar behoren werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam toe te wijzen en het maakt de aansturing van, en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden gemakkelijker. Het helpt, in voorkomend geval, tevens bij de coördinatie van werk dat door andere accountants en deskundigen is uitgevoerd. De aard en omvang van geplande activiteiten zal binnen de omstandigheden van de opdracht variëren zoals de complexiteit van het onderzoeksobject en criteria. Voorbeelden van de voornaamste aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen omvatten:

- de kenmerken van de opdracht die de reikwijdte ervan bepalen, met inbegrip van de voorwaarden van de opdracht en de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria;
- de verwachte timing en de aard van de vereiste communicatie;
- de resultaten van activiteiten voor opdrachtaanvaarding en, waar van toepassing, de vraag of de verworven kennis over andere uitgevoerde opdrachten die door de opdrachtpartner voor de geschikte partij(en) zijn uitgevoerd relevant is;
- het opdrachtproces;
- het inzicht van de accountant in de geschikte partij(en) en hun omgeving, met inbegrip van de risico's dat over onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten;
- identificatie van beoogde gebruikers en hun informatiebehoeften en de overweging van de materialiteit en de componenten van het opdrachtrisico;
- de omvang waarin het risico op fraude voor de opdracht relevant is;
- de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, zoals vereisten voor personeel en deskundigheid, met inbegrip van de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen;
- de invloed van de interne auditfunctie op de opdracht.

A87 De accountant kan ervoor kiezen om elementen van het plannen met de geschikte partij(en) te bespreken om het uitvoeren en managen van de opdracht te vergemakkelijken (om bijvoorbeeld bepaalde geplande werkzaamheden te coördineren met de werkzaamheden van het personeel van de geschikte partij(en)). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van aangelegenheden die bij de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma horen, moet zorgvuldigheid in acht worden genomen om de effectiviteit van de opdracht niet teniet te doen. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van gedetailleerde werkzaamheden met de geschikte partij(en) de effectiviteit van de opdracht in het gedrang brengen omdat de werkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden

A88 Het plannen is geen afzonderlijke fase, maar eerder een voortdurend en iteratief proces gedurende de opdracht. Als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of verkregen assurance-informatie kan het nodig zijn dat de accountant de algehele aanpak en het opdrachtprogramma herzielt en daardoor ook de resulterende geplande aard, timing en omvang van werkzaamheden.

A89 Bij kleinere of minder complexe opdrachten kan de gehele opdracht door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Dit team omvat mogelijk de opdrachtpartner (die een zelfstandige account-

tant kan zijn) die zonder andere leden van het opdrachtteam werkt. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak hoeft in dergelijke gevallen niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de opdracht, met inbegrip van het onderzoeksobject en criteria en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij een doorlopende opdracht aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde opdracht zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de geschikte partij wordt bijgewerkt. Dit kan dan dienen als de documentatie voor de opdrachtaanpak voor de lopende opdracht.

A90 In de omstandigheden die in paragraaf 43 zijn beschreven, wanneer een deel of het gehele onderzoeksobject niet geschikt is voor een assurance-opdracht en de accountant verder gaat met de opdracht als dit gerechtvaardigd is, zal een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie gepast zijn afhankelijk van hoe materieel en van diepgaande invloed de aangelegenheid is.

A91 -

Materialiteit (Zie Par. 44)

A92 Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

A93 De van toepassing zijnde criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en weergeven van het onderzoeksobject bespreken en daardoor voor de accountant een raamwerk verschaffen voor het in overweging nemen van de materialiteit voor de opdracht. Hoewel van toepassing zijnde criteria materialiteit in verschillende termen kunnen bespreken omvat het concept van materialiteit doorgaans de aangelegenheden die in paragrafen A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100 worden besproken. Indien de van toepassing zijnde criteria geen bespreking van het concept materialiteit omvatten, verschaffen deze paragrafen een referentiekader aan de accountant.

A94 Verschillen worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen met betrekking tot het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat beoogde gebruikers:

- a een redelijke kennis hebben van het onderzoeksobject;
- b begrijpen dat de accountant het concept van materialiteit heeft toegepast in het meten en beoordelen van en het verkrijgen van zekerheid ten aanzien van het onderzoeksobject;
- c inzicht hebben in inherente onzekerheden die horen bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject; en
- d redelijke keuzes maken op basis van het onderzoeksobject als geheel.

Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van verschillen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen (Zie Par. A16, A17 en A18).

A95 Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve factoren en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A96 Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:

- het aantal personen of entiteiten die door het onderzoeksobject worden beïnvloed.

- de interactie tussen, en relatief belang van, verschillende componenten van het onderzoeksobject wanneer dit uit meerdere componenten is opgemaakt;
- de aard van een verschil, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is;
- de vraag of een verschil het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt;
- de vraag of een verschil het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke;
- de vraag of een verschil significant is gelet op het inzicht van de accountant in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject;
- de vraag of een verschil verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen;
- wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde;
- wanneer het onderzoeksobject een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit;
- wanneer het assurance-rapport verband houdt met een conclusie over naleving van wet- of regelgeving, de ernst van de consequenties van niet-naleving.

A97 Kwantitatieve factoren hebben betrekking op de omvang van de verschillen die:

- numeriek worden uitgedrukt; of
- anderszins gerelateerd zijn aan numerieke waarden (het aantal waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel kan bijvoorbeeld een relevante kwantitatieve factor zijn wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is).

A98 Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele verschillen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke verschillen die niet van materieel belang zijn er toe kunnen leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de accountant passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

A99 Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat.

A100 Een conclusie vormen over de materialiteit van geïdentificeerde verschillen die als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden zijn ontdekt, vereist professionele oordeelsvorming. Bijvoorbeeld:

- de van toepassing zijnde criteria voor een toegevoegde-waarde opdracht voor de eerstehulpafdeling van een ziekenhuis kan de snelheid van de verleende diensten, de kwaliteit van de diensten, het aantal patiënten dat tijdens een dienst wordt behandeld en de kosten van de diensten in vergelijking met soortgelijke ziekenhuizen omvatten. Als er aan drie van deze van toepassing zijnde criteria wordt voldaan, maar er aan één criterium net niet wordt voldaan, is er professionele oordeelsvorming noodzakelijk om te kunnen concluderen of de eerstehulpafdeling van het ziekenhuis waar voor je geld levert;
- bij een compliance-opdracht kan de entiteit negen bepalingen van de relevante wet- of regelgeving wel hebben nageleefd, maar één bepaling niet. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen concluderen of de entiteit de relevante wet- of regelgeving als geheel heeft nageleefd. De accountant kan zowel de significantie van de bepaling die de entiteit niet had

nageleefd in overweging nemen als de relatie van die bepaling met de resterende bepalingen van de relevante wet- of regelgeving.

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht

Zie Par. 45, 46B, 46R, 47B en 47R)

A101 Het volgende kan het opdrachtteam helpen bij het plannen en uitvoeren van de opdracht:

- besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen over de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een verschil van materieel belang; alsmede
- de toepassing van de van toepassing zijnde criteria op de feiten en omstandigheden van de opdracht.

Het is tevens nuttig om relevante aangelegenheden te communiceren aan leden van het opdrachtteam en aan door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet bij de bespreking betrokken zijn.

A102 De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:

- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
- b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant¹⁰; en
- c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en elke andere Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van de verantwoordelijke partij of de met governance belaste personen). Paragrafen A194-A198 adresseren verder de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

A103 Het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht verschaft aan de accountant een referentiekader om gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, bijvoorbeeld bij:

- het in overweging nemen van de kenmerken van het onderzoeksobject;
- het beoordelen van de geschiktheid van criteria;
- het in overweging nemen van de factoren die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, significant zijn bij het aansturen van de inspanningen van het opdrachtteam, met inbegrip van waar speciale overweging noodzakelijk kan zijn; bijvoorbeeld de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden of de werkzaamheden van een deskundige;
- het vaststellen en evalueren van de doorlopende geschiktheid van kwantitatieve materialiteitsniveaus (waar van toepassing), en het in overweging nemen van kwalitatieve materialiteitsfactoren;
- het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden;
- het evalueren van assurance-informatie, met inbegrip van de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke bevestigingen die door de accountant zijn ontvangen.

¹⁰ Zie NV NOCLAR.

A104 De accountant heeft doorgaans minder diepgaand inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht dan de verantwoordelijke partij. De accountant heeft doorgaans ook minder inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hoewel bijvoorbeeld bij sommige opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de accountant inzicht kan verwerven in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van het onderzoeksobject, is dit vaak niet het geval.

A105 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zal het identificeren van de gebieden waar een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen, de accountant in staat stellen om werkzaamheden op die gebieden te richten. Bij een opdracht waar, bijvoorbeeld, het onderzoeksobject duurzaamheid betreft, kan de accountant zich richten op bepaalde gebieden van duurzaamheid. De accountant kan over het gehele onderzoeksobject werkzaamheden opzetten en uitvoeren wanneer het onderzoeksobject alleen uit een enkel gebied bestaat of wanneer het verkrijgen van zekerheid over alle gebieden van het onderzoeksobject nodig is om zinvolle zekerheid te verkrijgen.

A106 Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid helpt het inzicht in de interne beheersing over het onderzoeksobject de accountant bij het identificeren van de soorten verschillen en van factoren die de risico's van een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject beïnvloeden. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden van de opdracht relevant zijn.

A106A *Indien het bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid de doelstelling is om de opzet of werking van de beheersingsmaatregelen te beoordelen van een proces (bijvoorbeeld een proces voor het omgaan met patiënten op de spoedeisende hulp van een ziekenhuis), dan is van de accountant vereist tijdens de planningsfase bij de initiële opdracht, de interne beheersingsmaatregelen te identificeren, voor zover dat nodig is binnen reikwijdte en de risico-inschatting van de opdracht. Van de accountant is niet vereist om tijdens de planningsfase bij de initiële opdracht de opzet en de werking van de beheersingsmaatregelen te evalueren. Dit werk zou later in de opdracht uitgevoerd kunnen worden, aangezien de interne beheersingsmaatregelen het onderzoeksobject zijn van deze opdracht.*

A106B *Indien het bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid de doelstelling is om conclusies te trekken over een bepaalde uitkomst van een proces, dan kunnen beheersmaatregelen minder relevant zijn. Zo kan bijvoorbeeld een assurance-opdracht zodanig opgezet zijn om een conclusie over de vraag of de tijd die nodig is om specifieke artikelen te verwerken, (bijvoorbeeld toepassingen om een dienst te ontvangen) in een bepaalde periode hoger is dan wat in het kader van het bestaande beleid is toegestaan. De accountant kan eenvoudig onderzoeken dat alle elementen zijn verwerkt in de aangegeven periode en concluderen of er is voldaan aan de gestelde voorwaarden.*

A106C *Wanneer beheersingsmaatregelen relevant zijn voor de doelstelling van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, evalueert de accountant de opzet van de interne beheersingsmaatregelen door het documenteren van de belangrijkste beheersingsmaatregelen, en het identificeren van tekortkomingen, zoals ontoereikende of ontbrekende beheersingsmaatregelen, indien van toepassing. Om te bepalen of de beheersingsmaatregelen bestaan, kan de accountant vaak lijncontroles uitvoeren, of vaststellen dat de beheersingsmaatregel wordt uitgevoerd door, bijvoorbeeld, het personeel van de verantwoordelijke partij.*

A107 -

A108 Bij zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid kunnen de resultaten van het risico-inschattingsproces door de entiteit de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

Het verkrijgen van assurance-informatie

De aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 48B, 48R, 49B en 49R)

A109 De accountant kiest een combinatie van werkzaamheden om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. De werkzaamheden hieronder kunnen bijvoorbeeld worden gebruikt voor het plannen of uitvoeren van de opdracht, afhankelijk van de context waarin zij door de accountant worden toegepast:

- inspectie;
- waarneming;
- externe bevestiging;
- herberekening;
- opnieuw uitvoeren;
- cijferanalyses; en
- verzoeken om inlichtingen.

A110 Factoren die van invloed kunnen zijn op de door de accountant gemaakte selectie van werkzaamheden omvatten:

- de aard van het onderzoeksobject;
- het niveau van zekerheid dat moet worden verkregen; en
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante beperkingen van tijd en kosten.

A111 In sommige gevallen kan een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject vereisten omvatten die invloed hebben op de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld de aard of omvang van bepaalde werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd of het niveau van zekerheid dat bij een bepaald soort opdracht naar verwachting wordt gehaald, beschrijven. Zelfs in zulke gevallen is het bepalen van de exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden een kwestie van professionele oordeelsvorming en dit zal per opdracht verschillen.

A112 Bij sommige opdrachten is het mogelijk dat de accountant geen enkel gebied identificeert waar zich waarschijnlijk een verschil van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject. Ongeacht de vraag of dergelijke gebieden geïdentificeerd zijn, zet de accountant werkzaamheden op en voert hij deze uit om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.

A113 Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er zou informatie onder de aandacht van de accountant kunnen komen die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Bij het door de accountant plannen van werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant aanvullende werkzaamheden uit moet voeren.

Bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 49B)

A114 De accountant kan zich bewust worden van verschillen die, na het toepassen van professionele oordeelsvorming, duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van verschillen van materieel belang. De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden wellicht niet noodzakelijk zijn omdat, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de geïdentificeerde verschillen duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van verschillen van materieel belang:

- als de materialiteit 10.000 eenheden bedraagt en de accountant oordeelt dat er eventueel een potentiële fout van 100 eenheden bestaat zouden aanvullende werkzaamheden doorgaans niet vereist zijn, tenzij er sprake is van andere kwalitatieve factoren die in overweging moeten worden genomen omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht waarschijnlijk aanvaardbaar zal zijn;
- als bij het uitvoeren van een serie werkzaamheden over een gebied waar verschillen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen, een reactie op één van de vele verzoeken om inlichtingen niet als verwacht was, zijn aanvullende werkzaamheden wellicht niet nodig indien het

risico op een verschil van materieel belang desondanks op een niveau ligt dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is in het licht van de resultaten van andere werkzaamheden.

A115 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden die hem ertoe brengt of brengen te veronderstellen dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten.

De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn wanneer de geïdentificeerde verschillen aangeven dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten:

- bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de accountant een fluctuatie of relatie identificeren die niet consistent is met andere relevante informatie of die significant afwijkt van de verwachte bedragen of ratio's;
- de accountant kan zich bewust worden van een potentiële verschil van materieel belang door externe bronnen te beoordelen;
- indien de van toepassing zijnde criteria een foutenmarge van 10% toestaat en, op basis van een bepaalde toets, de accountant een foutenmarge van 9% ontdekt, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn;
- als de resultaten van cijferanalyses binnen de verwachtingen liggen maar, desalniettemin dicht bij het overschrijden van de verwachte waarde, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.

A116 Indien bij van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, één of meerdere aangelegenheden onder de aandacht van de accountant komen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, is van de accountant op grond van paragraaf 49B vereist om aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden.

A117 Indien de accountant, na de op grond van paragraaf 49B vereiste aanvullende werkzaamheden te hebben uitgevoerd niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen:

- om te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; of
- om te bepalen dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte en is paragraaf 66 van toepassing.

A118 De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat een verschil van materieel belang niet waarschijnlijk is dan wel om te bepalen dat er sprake is van een verschil van materieel belang, wordt bijvoorbeeld mede door het volgende bepaald:

- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht die in de loop van de opdracht is verworven;
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten.

Het verzamelen van niet-gecorrigeerde verschillen
(Zie Par. 51, 65)

A119 Niet-gecorrigeerde verschillen worden tijdens de opdracht verzameld (Zie Par. 51) met als doel te evalueren of ze, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn bij het vormen van de conclusie van de accountant.

A120 'Duidelijk triviaal' is geen andere benaming voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn zullen van een beduidend andere orde van grootte (kleiner) zijn dan de materiaaleit die was vastgesteld overeenkomstig paragraaf 44 en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of zij afzonderlijk of gezamenlijk in overweging worden genomen of en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er onzekerheid bestaat over de vraag of één of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als duidelijk triviaal.

Overwegingen wanneer een door de accountant ingeschakelde deskundige bij de opdracht betrokken is

Aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 52)

A121 De volgende aangelegenheden zijn vaak relevant bij het bepalen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige wanneer een onderdeel van de assurance-werkzaamheden door één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zijn uitgevoerd (Zie Par. A70):

- a de significantie van de werkzaamheden van die deskundige in de context van de opdracht (Zie Par. A122 en A123);
- b de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking heeft;
- c de risico's van verschillen van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
- 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 of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid (Zie Par. 124 en 125).

Het integreren van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

A122 Assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd op een breed scala van objecten van onderzoek die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar de opdrachtpartner en overige leden van het opdrachtteam over beschikken en waarvoor de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt. In sommige situaties zal de door de accountant ingeschakelde deskundige worden geraadpleegd om advies te geven over een individuele aangelegenheid. Hoe groter de significantie van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de context van de opdracht is, des te waarschijnlijker is het dat die deskundige zal werken als onderdeel van een multidisciplinair team dat bestaat uit deskundigen inzake het onderzoeksobject en overig assurance-personeel. Hoe meer de werkzaamheden van die deskundige in de aard, timing en omvang met de algehele werkinspanning worden geïntegreerd, des te belangrijker is de wederzijdse communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde deskundige en overig assurance-personeel. Effectieve wederzijdse communicatie vergemakkelijkt een juiste integratie van de werkzaamheden van de deskundige met de werkzaamheden van anderen voor de opdracht.

A123 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, zoals in paragraaf A71 wordt aangegeven, kan het passend zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist bij de aanvaarding van de opdracht of bij de continuering hiervan. Dit is in het bijzonder het geval wanneer:

- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige volledig zullen worden geïntegreerd met de werkzaamheden van andere bij de assurance-opdracht betrokken personen; en
- er in het begin van de opdracht van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, bijvoorbeeld tijdens de initiële planning en risico-inschatting.

De beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid

A124 Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of onderdeel van de staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant. Daarom kan de door de accountant ingeschakelde interne deskundige onderworpen zijn aan het kwaliteitsmanagementsysteem, waaronder de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid in overeenstemming met de NVKS. Een andere mogelijkheid is dat een door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of onderdeel van de staf kan zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van een accountants-eenheid die tot het netwerk behoort, die gezamenlijke beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement kan delen met de accountantseenheid. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam.

A125 Het opdrachtteam mag doorgaans vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid (zie Par. A65). Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren met de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden zoals:

- competentie en capaciteiten door wervings- en trainingsprogramma's;
- de evaluatie door de accountant van de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid;
- de evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen aan de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het proces van het verzamelen van assurance-informatie. Vertrouwen op dergelijke training en andere processen van de accountantseenheid, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundige te evalueren;
- het zich houden aan de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- dergelijk vertrouwen vermindert niet de verantwoordelijkheid van de accountant om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(a))

A126 Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;

- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van die deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige geschreven artikelen of boeken die zijn uitgegeven;
- de beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van die accountantseenheid (Zie Par. A124 en A125).

A127 Door de accountant ingeschakelde deskundigen hebben niet dezelfde bekwaamheid als de accountant nodig bij het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht. Toch kan het nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige van wie de werkzaamheden worden gebruikt voldoende begrip heeft van relevante Standaarden om die deskundige in staat te stellen om het werk dat aan hem is toegewezen aan de doelstelling van die opdracht te relateren.

A128 De evaluatie van de significantie van bedreigingen voor objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor maatregelen 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 opdracht. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin maatregelen bedreigingen niet weg kunnen nemen. Dit is bijvoorbeeld zo als een voorgestelde door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon is die een significante rol heeft gespeeld bij het assisteren van de verantwoordelijke partij bij het nemen van beslissingen met betrekking het onderzoeksobject.

A129 Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- bij de geschikte partij(en) te verzoeken om inlichtingen over bekende belangen of relaties die de geschikte partij(en) met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft/hebben die van invloed zouden kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- met die deskundige toepasbare maatregelen te bespreken, met inbegrip van professionele vereisten die op die deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om de dreigingen weg te nemen. 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;
 - verlening van andere diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het voor de accountant ook passend zijn om van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige een schriftelijke bevestiging te ontvangen over eventuele belangen of relaties met de geschikte partij(en) waarvan die deskundige op de hoogte is.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(b))

A130 Voldoende inzicht hebben in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige stelt de accountant in staat om:

- a met die deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te komen voor de doeleinden van de accountant; en
- b het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

A131 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 het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de opdracht;

- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving of gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar van toepassing, door de door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en of deze in de omstandigheden van de opdracht geschikt zijn;
- de aard van de interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(c))

A132 Het kan voor de overeenkomst van de accountant met de door de accountant ingeschakelde deskundige passend zijn om ook aangelegenheden als de volgende op te nemen:

- a de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige;
- b de aard, timing en omvang van communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; en
- c de noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen.

A133 De aangelegenheden die in paragraaf A125 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(d))

A134 De volgende aangelegenheden kunnen relevant zijn bij het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant:

- a de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige alsmede de consistentie ervan met andere assurance-informatie;
- b indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methodes inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methodes in de gegeven omstandigheden; en
- c indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.

A135 Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, omvatten de opties die voor de accountant beschikbaar zijn de volgende:

- a met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
- b aanvullende werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Werkzaamheden die door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of een interne auditor zijn uitgevoerd
(Zie Par 53, 54 en 55)

A136 Terwijl paragrafen A121 – A135 geschreven zijn in de context van het gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen zij ook nuttige leidraden verschaffen met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of een interne auditor.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 56)

A137 Schriftelijke bevestiging van mondelinge bevestigingen vermindert de mogelijkheid van misverstanden tussen de accountant en de geschikte partij(en). De persoon/personen bij wie de accountant om schriftelijke bevestigingen vraagt zal/zullen doorgaans lid zijn van het senior management of van de met governance belaste personen afhankelijk van bijvoorbeeld de management- en governance-structuur van de geschikte partij(en). Deze kan per rechtsgebied en entiteit variëren en wordt onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken.

A138 Overige schriftelijke bevestigingen waarom kan worden gevraagd, kunnen omvatten dat de geschikte partij(en) alle tekortkomingen in de interne beheersing die voor de opdracht relevant zijn en die niet duidelijk triviaal en onbeduidend zijn waarvan de geschikte partij(en) op de hoogte is/zijn aan de accountant gecommuniceerd heeft/hebben en dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijkheid erkent voor het onderzoeksobject.

A139 Bevestigingen door de geschikte partij(en) kunnen geen andere assurance-informatie vervangen waarvan de accountant redelijkerwijs kan veronderstellen dat deze beschikbaar is. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke assurance-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie over de aangelegenheden waarover zij handelen. Verder is het feit dat de accountant betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft ontvangen niet van invloed op de aard of omvang van andere assurance-informatie die de accountant verkrijgt.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt of niet betrouwbaar zijn

(Zie Par. 60)

A140 Omstandigheden waarin de accountant wellicht niet in staat is om gevraagde schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omvatten, bijvoorbeeld, wanneer:

- een beoogde gebruiker de accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren over het onderzoeksobject, maar dat die geen zodanige relatie heeft met de verantwoordelijke partij dat die partij reageert op het verzoek van de accountant om een schriftelijke bevestiging;
- de assurance-opdracht tegen de wens van de verantwoordelijke partij wordt uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de opdracht conform een gerechtelijk bevel wordt uitgevoerd of wanneer van een accountant in de publieke sector door de wetgever of andere autoriteit vereist wordt om een bepaalde opdracht op zich te nemen.

In deze of soortgelijke omstandigheden heeft de accountant wellicht geen toegang tot de assurance-informatie die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen. Als dit het geval is, is paragraaf 66 van deze Standaard van toepassing.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft

(Zie Par. 61)

A141 Het in overweging nemen van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft, hoeft bij bepaalde assurance-opdrachten niet relevant te zijn vanwege de aard van het onderzoeksobject. Wanneer de opdracht bijvoorbeeld een conclusie vereist over het accuraat zijn van een statistisch overzicht op een bepaald tijdstip, is het mogelijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tussen dat tijdstip en de datum van het assurance-rapport geen invloed hebben op de conclusie of een toelichting in het overzicht dan wel het assurance-rapport vereisen.

A142 Zoals in paragraaf 61 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. Als er echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij hem bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat hij een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie

(Zie Par. 62)

A143 Verdere maatregelen die passend zouden kunnen zijn als de accountant een van materieel belang zijnde inconsistente identificeert of wanneer hij zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, omvatten bijvoorbeeld:

- het bij de geschikte partij(en) verzoeken om met een bevoegde derde partij te overleggen, zoals de juridische adviseurs van de geschikte partij(en);
- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelswijzen;
- het communiceren met derde partij(en) (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet verstrekken van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie in het assurance-rapport.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 63)

A144 De beschrijving van de van toepassing zijnde criteria informeert de beoogde gebruikers over het raamwerk waarop het onderzoeksobject is gebaseerd. Deze is in het bijzonder van belang wanneer er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria over hoe bepaalde aangelegenheden in het onderzoeksobject kunnen worden behandeld.

A145 Een beschrijving dat het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met bepaalde van toepassing zijnde criteria is alleen gepast wanneer het onderzoeksobject voldoet aan alle relevante vereisten van die van toepassing zijnde criteria die effectief zijn.

A146 Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld 'het onderzoeksobject is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten XYZ') is geen adequate beschrijving aangezien deze de gebruikers van het assurance-rapport kan misleiden.

Het vormen van de assurance-conclusie

Voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie

(Zie Par. 12(i), 64)

A147 Assurance-informatie is noodzakelijk om de conclusie van de accountant en het assurance-rapport te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit werkzaamheden die in de loop van de opdracht worden uitgevoerd. Assurance-informatie kan echter ook informatie

omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere opdrachten (onder de voorwaarde dat de accountant vastgesteld heeft of er sinds de vorige opdracht wijzigingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de huidige opdracht zouden kunnen beïnvloeden) of de beleidslijnen of procedures van een accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten. Assurance-informatie kan van bronnen binnen en buiten de geschikte partij(en) komen. Bovendien kan informatie die kan worden gebruikt als assurance-informatie zijn opgesteld door een deskundige die door de geschikte partij(en) in dienst is genomen of ingehuurd. Assurance-informatie bestaat uit zowel informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject onderbouwt en bevestigt alsmede informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject tegenspreekt. Ter aanvulling, in sommige gevallen wordt het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld door het door de geschikte partij(en) weigeren om een bevestiging waarom verzocht is te verschaffen) door de accountant gebruikt waardoor het ook assurance-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van de assurance-conclusie bestaat uit het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie.

A148 Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. Hoeveel assurance-informatie nodig is, is afhankelijk van de risico's dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van de assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.

A149 Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het onderbouwen van de conclusie van de accountant. De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen is mogelijk niet betrouwbaar wanneer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
- assurance-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).

A150 De accountant verkrijgt doorgaans meer assurance van consistente assurance-informatie die uit verschillende bronnen of van andere aard is verkregen dan vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of van een andere aard aangeven dat een afzonderlijk element van de assurance-informatie niet betrouwbaar is. Het bevestigen van informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de geschikte partij(en) kan bijvoorbeeld de zekerheid verhogen die de accountant uit een bevestiging van de geschikte partij(en) verkrijgt. Aan de andere kant is het zo dat wanneer assurance-informatie die uit één bron is verkregen niet consistent is met de informatie die

uit een andere bron is verkregen, de accountant bepaalt welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.

A151 Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie is het doorgaans moeilijker om zekerheid te verkrijgen over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De accountant verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.

A152 Of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de accountant zijn conclusie kan baseren is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A153 In sommige omstandigheden heeft de accountant mogelijk niet de hoeveelheid voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen die de accountant middels de geplande werkzaamheden had verwacht te verkrijgen. In deze omstandigheden beschouwt de accountant de assurance-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen als niet voldoende en geschikt om een conclusie te kunnen vormen over het onderzoeksobject. De accountant kan

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Deze situatie kan zich zelfs voordoen als de accountant zich niet bewust is van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 49B.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie

(Zie Par. 65)

A154 Een assurance-opdracht is een cumulatief en iteratief proces. Wanneer de accountant geplande werkzaamheden uitvoert kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aanpast. Er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant afwijkt van wat was verwacht en waarop geplande werkzaamheden waren gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van verschillen die de accountant identificeert kan de professionele oordeelsvorming van de accountant over de betrouwbaarheid van bepaalde bronnen van informatie doen veranderen;
- de accountant kan zich bewust worden van discrepanties in relevante informatie, of van inconsistentie of ontbrekende assurance-informatie;
- als er cijferanalyses aan het einde van de opdracht werden uitgevoerd, kunnen de resultaten van die werkzaamheden wijzen op een niet eerder geïdentificeerd risico op een verschil van materieel belang.

In dergelijke gevallen kan het mogelijk zijn dat de accountant geplande werkzaamheden herevalueert.

A155 De door de accountant toegepaste professionele oordeelsvorming ten aanzien van wat het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie inhoudt, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- de significantie van een mogelijk verschil en de waarschijnlijkheid dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke verschillen, een effect van materieel belang heeft op het onderzoeksobject;
- de effectiviteit van de reacties van de geschikte partij(en) om op het bekende risico op een verschil van materieel belang in te spelen;
- bij vorige assurance-opdrachten opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke verschillen;
- resultaten van uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke verschillen identificeerden;

- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de assurance-informatie;
- inzicht in de geschikte partij(en) en de omgeving daarvan.

Beperkingen in reikwijdte

(Zie Par. 26, 66)

A156 Een beperking in de reikwijdte kan voortkomen uit:

- a omstandigheden buiten de beheersing van de geschikte partij(en). De documentatie die de accountant bijvoorbeeld nodig acht om te inspecteren kan per ongeluk vernietigd zijn;
- b omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant. Een fysiek proces dat de accountant noodzakelijk acht om waar te nemen kan bijvoorbeeld al hebben plaatsgevonden vóór de opdracht van de accountant; of
- c beperkingen die door de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever aan de accountant zijn opgelegd die bijvoorbeeld kunnen verhinderen dat de accountant een maatregel uitvoert die de accountant in de omstandigheden nodig acht. Beperkingen van dit soort kunnen voor de opdracht andere gevolgen hebben, zoals voor het door de accountant in acht nemen van het opdrachtrisico en de aanvaarding en continuering van de cliëntrelatie en de assurance-opdracht.

A157 Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren.

A158 De werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn, per definitie, beperkt vergeleken met die van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Beperkingen waarvan bekend is dat zij bestonden vóór de aanvaarding van de opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn een relevante overweging bij het vaststellen van de vraag of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, in het bijzonder de vraag of de opdracht de kenmerken van toegang tot assurance-informatie vertoont (Zie Par. 24(b)(iv)) en een rationeel doel (Zie Par. 24(b)(vi)). Als een verdere beperking door de geschikte partij(en) wordt opgelegd na de aanvaarding van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, kan het passend zijn om de opdracht terug te geven wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance-rapport

De vorm van het assurance-rapport

(Zie Par. 67 en 68)

A159 Mondelinge en andere vormen van het tot uitdrukking brengen van conclusies kunnen verkeerd worden begrepen zonder de ondersteuning van een schriftelijk rapport. Om deze reden rapporteert de accountant niet mondeling of met gebruik van symbolen zonder alsnog een schriftelijk assurance-rapport te verschaffen dat direct beschikbaar is wanneer de mondelinge rapportage wordt verschaft of het symbool wordt gebruikt. Een symbool zou bijvoorbeeld kunnen worden gehyperlinkt aan een schriftelijk assurance-rapport op het internet.

A160 Deze Standaard vereist geen gestandaardiseerd format voor het rapporteren over alle assurance-opdrachten. In plaats daarvan identificeert het de basiselementen die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Assurance-rapporten zijn afgestemd op de specifieke omstandigheden van de opdracht. De accountant kan gebruikmaken van kopjes, paragraafnummers, typografische middelen, bijvoorbeeld het vet drukken van tekst, en andere mechanismen om de helderheid en leesbaarheid van het assurance-rapport te verbeteren.

A161 De accountant kan kiezen voor een 'rapportage in beknopte vorm' ('short form') of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form') om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. 'Rapportages in beknopte vorm' bevatten doorgaans alleen de basiselementen. 'Rapportages in uitgebreide vorm' bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de accountant aan te tasten. In aanvulling op de basiselementen kunnen rapportages in uitgebreide vorm in detail:

- de voorwaarden van de opdracht beschrijven;
- de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt;
- bevindingen die gerelateerd zijn aan bepaalde aspecten van de opdracht;
- de details van de kwalificaties en ervaring van de accountant en anderen die bij de opdracht betrokken zijn;
- toelichting van materialiteitsniveaus; en
- in sommige gevallen aanbevelingen.

De accountant kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van dergelijke informatie te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Zoals op grond van paragraaf 68 wordt vereist, wordt aanvullende informatie duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Inhoud van het assurance-rapport

Titel

(Zie Par. 69(a))

A162 Een passende titel helpt bij het identificeren van de aard van het assurance-rapport en bij het onderscheiden van rapporten die door anderen worden uitgebracht, zoals degenen die niet dezelfde ethische voorschriften naleven als de accountant.

Geadresseerde

(Zie Par. 69(b))

A163 Een geadresseerde identificeert de partij of partijen aan wie het assurance-rapport is gericht. Het assurance-rapport wordt doorgaans aan de opdrachtgever geadresseerd, maar in sommige gevallen kunnen er andere beoogde gebruikers zijn.

Het onderzoeksobject

(Zie Par. 69(d))

A164 Identificatie en beschrijving van het onderzoeksobject en kan het volgende omvatten:

- het tijdstip of de periode waarop de meting of evaluatie van het onderzoeksobject betrekking heeft;
- waar van toepassing, de naam van de verantwoordelijke partij of onderdeel van de verantwoordelijke partij waarop het onderzoeksobject betrekking heeft;
- een uitleg van die kenmerken van het onderzoeksobject waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn, en hoe dergelijke kenmerken invloed kunnen hebben op de precisie van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, of het overtuigende karakter van de beschikbare assurance-informatie. Bijvoorbeeld:
 - de mate waarin het onderzoeksobject kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief of historisch versus toekomstgericht;
 - wijzigingen in het onderzoeksobject of andere omstandigheden van de opdracht die van invloed zijn op de vergelijkbaarheid van het onderzoeksobject van de ene naar de andere periode.

Van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 69(e))

A165 Het assurance-rapport identificeert de van toepassing zijnde criteria ten opzichte waarvan het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd zodat de basis voor de conclusie van de accountant voor de beoogde gebruikers inzichtelijk is. Het assurance-rapport kan de van toepassing zijnde criteria omvatten of hiernaar verwijzen als zij anderszins beschikbaar zijn vanuit een direct toegankelijke bron. Het kan in de omstandigheden relevant zijn om het volgende toe te lichten:

- de bron van de van toepassing zijnde criteria, en de vraag of de van toepassing zijnde criteria wel of niet in wet- of regelgeving zijn opgenomen, of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen. D.w.z. de vraag of zij vastgestelde criteria zijn in de context van het onderzoeksobject (en zo niet, een beschrijving van waarom zij geschikt zouden zijn);
- metings- of evaluatiemethoden die zijn gebruikt wanneer de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden voor de keuze tussen een aantal methoden;
- significante interpretaties die zijn gemaakt bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de opdracht;
- de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de metings- of evaluatiemethoden.

Inherente beperkingen

(Zie Par. 69(f))

A166 Terwijl in sommige gevallen kan worden verondersteld dat inherente beperkingen door de beoogde gebruikers van het assurance-rapport goed worden begrepen, kan het in andere gevallen passend zijn om expliciete verwijzingen hiernaar op te nemen in het assurance-rapport. In een assurance-rapport dat bijvoorbeeld betrekking heeft op de effectiviteit van interne beheersing, kan het passend zijn om op te merken dat de historische evaluatie van effectiviteit niet relevant is voor toekomstige perioden. Dit als gevolg van het risico dat de interne beheersing inadequaet wordt vanwege wijzigingen in omstandigheden of doordat de mate van naleving van beleidslijnen of procedures af kan nemen.

Specifiek doel

(Zie Par. 69(g))

A167 In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren voor een specifiek doel zijn opgezet. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen dat zij gebruikmaken van specifieke van toepassing zijnde criteria die opgezet zijn voor regelgevende doeleinden. Om misverstanden te voorkomen, maakt de accountant de lezers van het assurance-rapport hierop attent en op het feit dat daarom het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel.

A168 In aanvulling op de signalering zoals vereist op grond van paragraaf 69(f) kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, zoals de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied, kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken. Terwijl een assurance-rapport op deze manier een beperking kan bevatten geeft de afwezigheid van een beperking betreffende een bepaalde gebruiker of doel op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de accountant in relatie tot die gebruiker of voor dat doel geldt. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt is afhankelijk van de juridische omstandigheden van elke situatie en het relevante rechtsgebied.

Relatieve verantwoordelijkheden

(Zie Par. 69(h))

A169 Het identificeren van relatieve verantwoordelijkheden informeert de beoogde gebruikers dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject en dat het de rol van de accountant is om onafhankelijk een conclusie tot uitdrukking te brengen over het onderzoeksobject.

Het uitvoeren van de opdracht overeenkomstig Standaard 3000 en een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject

(Zie Par. 69(i))

A170 Waar een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject alleen van toepassing is op een deel van het onderzoeksobject, kan het passend zijn om zowel die specifieke Standaard voor het onderzoeksobject als deze Standaard te citeren.

A171 Een vermelding die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen bevat (zoals 'de opdracht was naar analogie van Standaard 3000D uitgevoerd') kan gebruikers van assurance-rapporten misleiden.

Van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsbeheersing

(Zie Par. 69(j))

A172 Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsmanagement:

Wij passen de NVKS toe. Die vereist dat wij een kwaliteitsmanagementsysteem met inbegrip van beleidslijnen of procedures met betrekking tot het naleven van ethische voorschriften, professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten opzetten, implementeren en in werking houden.

Naleving van onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften

(Zie Par. 69(k))

A173 Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot het naleven van de ethische voorschriften:

We hebben de onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid, en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten nageleefd.

Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. A6, 69(l))

A174 De samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden helpt de beoogde gebruikers de conclusie van de accountant te begrijpen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel soorten werkzaamheden mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren. Overige gezaghebbende uitingen die door de International Auditing and Assurance Standards Board zijn uitgegeven kunnen voor accountants nuttig zijn bij het opstellen van de samenvatting.

A175 Waar er geen specifieke Standaard leidraden verschaft voor werkzaamheden voor een bepaald onderzoeksobject zou de samenvatting een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen bevatten. Het kan passend zijn om in de samenvatting een vermelding op te nemen dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd met inbegrip van het evalueren van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria.

A176 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden doorgaans gedetailleerder dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid en

identificeert deze de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit komt doordat een bespreking van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het inzicht in een conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, uitdrukt of er van materieel belang zijnde aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. Het kan tevens gepast zijn om in de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden bepaalde werkzaamheden aan te geven die niet uitgevoerd zijn waarvan normaliter verwacht zou worden dat deze bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wel zouden zijn uitgevoerd. Een volledige identificatie van al die werkzaamheden kan echter niet mogelijk zijn omdat het van de accountant vereiste inzicht in en overweging van het opdrachtrisico minder is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A177 Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen van de mate van detaillering die moet worden verschaft bij de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:

- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (zoals de verschillende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met degenen die de sector typeren);
- specifieke omstandigheden van de opdracht die de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden beïnvloeden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de mate van detaillering dat in het rapport moet worden verschaft, op basis van wat in de markt gebruikelijk is of van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A178 Het is van belang dat de samenvatting op een objectieve manier wordt geschreven zodat de beoogde gebruikers inzicht hebben in het gedane werk als basis voor de conclusie van de accountant. In de meeste gevallen staat dit los van het nauwkeurig beschrijven van het gehele werkprogramma, maar aan de andere kant is het van belang dat het niet dermate wordt samengevat dat het dubbelzinnig is of dat het op een manier wordt geschreven die overdreven of verfraaid is.

De conclusie van de accountant

(Zie Par. 12(a)(i)(a), 69(m))

A179 Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is omvatten:

- naar ons oordeel is het geheel aan beheersmaatregelen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, effectief in opzet, bestaan en werking.
- "naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd".
- naar ons oordeel voldoet de entiteit in alle van materieel belang zijnde opzichten aan de duurzaamheidscriteria XYZ.

A180 Het kan passend zijn om de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen wanneer het assurance-rapport een uitleg van bepaalde kenmerken van het onderzoeksobject bevat waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn. De conclusie van de accountant kan bijvoorbeeld formuleringen bevatten zoals: 'Deze conclusie is gevormd op basis van de aangelegenheden die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport uiteen zijn gezet.'

A181 Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend is, omvatten:

- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat het geheel aan beheersmaatregelen van [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief is in opzet, bestaan en werking;

- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving niet heeft nageleefd;
- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de entiteit niet voldoet in alle van materieel belang zijnde opzichten aan de duurzaamheidscriteria XYZ.

A182 Verschillende formuleringen die nuttig kunnen zijn voor de objecten van onderzoek omvatten bijvoorbeeld bij compliance-opdrachten – ‘in overeenstemming met’ of ‘overeenkomstig’.

A183 Het opnemen van een kopje boven de paragrafen die aangepaste conclusies bevatten, alsmede de aangelegenheden die tot de aanpassing leiden, helpt bij het begrijpen van het rapport van de accountant. Voorbeelden van een passende titel omvatten *Conclusie met beperking*, *Afkeurende conclusie*, of *Onthouding van een conclusie en Basis voor conclusie met beperking*, *Basis voor afkeurende conclusie*, in voorkomend geval.

Ondertekening door de accountant

(Zie Par. 69(n))

A184 De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant, of de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beide, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening door de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring in zijn rapport op te nemen over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied vergunningen heeft verstrekt.

Datum

(Zie Par. 69(o))

A185 Het opnemen van de datum in het assurance-rapport informeert de beoogde gebruikers erover dat de accountant het effect van gebeurtenissen die zich tot die datum hebben voorgedaan op het onderzoeksobject en op het assurance-rapport in overweging heeft genomen.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport

(Zie Par. 70)

A186 In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving in het assurance-rapport een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. Het kan in andere omstandigheden ook passend zijn om bijvoorbeeld de aard van een aanpassing van de conclusie van de accountant uit te leggen of wanneer de werkzaamheden van een deskundige integraal zijn voor de bevindingen die zijn opgenomen in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form').

A187 De accountant heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom van belang dat, wanneer het assurance-rapport naar een door de accountant ingeschakelde deskundige verwijst, de bewoordingen van het rapport niet impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie door de betrokkenheid van die deskundige wordt verminderd.

A188 Het is niet waarschijnlijk dat een algemene verwijzing in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form') inzake het uitvoeren van de opdracht door afdoende bevoegd personeel, met inbegrip van deskundigen voor het onderzoeksobject en assurance-specialisten, verkeerd wordt geïnterpreteerd als verminderde verantwoordelijkheid. De kans op een misverstand is echter groter in het geval van rapportage in beknopte vorm ('short form') waarin de minimale contextuele informatie kan worden weergegeven of wanneer naar de door de accountant ingeschakelde deskundige bij naam wordt ver-

wezen. Aanvullende bewoordingen kunnen derhalve in zulke gevallen nodig zijn om te voorkomen dat het assurance-rapport impliceert dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie is verminderd vanwege de betrokkenheid van de deskundige.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

(Zie Par. 74, 75, 76, 77 en Bijlage)

A189 De term 'met een diepgaande invloed' beschrijft de gevolgen van verschillen tussen het onderzoeksobject en de criteria of de mogelijke gevolgen van eventuele verschillen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed zijn die welke op grond van de oordeelsvorming van de accountant:

- a niet beperkt zijn tot specifieke aspecten van het onderzoeksobject;
- b indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van het onderzoeksobject vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen.

A190 De aard van de aangelegenheid en de oordeelsvorming van de accountant inzake de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen van diepgaande invloed zijn op het onderzoeksobject, hebben invloed op het soort conclusie dat tot uitdrukking moet worden gebracht.

A191 Voorbeelden van conclusies met een beperking en afkeurende conclusies en een onthouding van een conclusie omvatten:

- een conclusie met beperking (een voorbeeld voor opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid met een verschil van materieel belang) – 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitgezonderd het effect van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor conclusies met beperking van ons rapport, is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, door de entiteit de XYZ-wetgeving niet getrouw naleeft;
- afkeurende conclusie (een voorbeeld voor een verschil van materieel belang die ook van diepgaande invloed is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor een afkeurende conclusie van ons rapport, leeft de entiteit de XYZ-wetgeving niet getrouw na;
- onthouding van een conclusie (een voorbeeld van een beperking in de reikwijdte die van materieel belang is alsmede van diepgaande invloed voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die beschreven staat in de sectie Basis voor een onthouding van een conclusie in ons rapport waren wij niet in staat om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over het onderzoeksobject. Derhalve brengen we geen conclusie tot uitdrukking over die vermelding'.

A192 Bij een compliance-opdracht kan de evalueerder bijvoorbeeld op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven beschrijven. In dergelijke gevallen wordt op grond van paragraaf 76 van de accountant vereist dat hij de aandacht van de beoogde gebruikers richt op de beschrijving van de afwijking van materieel belang. Dit doet hij door een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen of door de nadruk te leggen op de aangelegenheid door hier in het assurance-rapport specifiek naar te verwijzen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. 78)

A193 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie ter zake van het onderzoeksobject.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

A194 Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met de verantwoordelijke partij, het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A195 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen:

- a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- b verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.¹¹

A196 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften; of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A197 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet- en regelgeving omvatten die de accountant tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op dergelijke niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A198 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen

¹¹ Zie NV NOCLAR.

van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.¹²

A199 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden)¹³.

Documentatie

(Zie Par. 79, 80, 81, 82 en 83)

A200 Documentatie omvat een vastlegging van de redenatie van de accountant over alle significantie aangelegenheden die het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen alsmede daarmee verband houdende conclusies. Wanneer er sprake is van moeilijke vragen omtrent principes of professionele oordeelsvorming kan documentatie die de relevante feiten bevat die bij de accountant bekend waren op het tijdstip dat de conclusie werd getrokken helpen bij het aantonen van de kennis van de accountant.

A201 Het is noch noodzakelijk noch praktisch om tijdens een opdracht elke aangelegenheid die is overwogen of professionele oordeelsvorming die is gemaakt te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om het naleven van aangelegenheden waarvoor het naleven wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het opdracht dossier apart te documenteren (zoals bij een checklist, bijvoorbeeld). Op soortgelijke wijze is het niet nodig dat de accountant achterhaalde versies van werkdocumenten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten in het opdracht dossier opneemt.

A202 Bij het toepassen van professionele oordeelsvorming op het inschatten van de omvang van documentatie die moet worden opgesteld en bewaard kan de accountant overwegen wat noodzakelijk is om inzicht in het uitgevoerde werk en de basis van de voornaamste beslissingen die zijn genomen (maar niet de gedetailleerde aspecten van de opdracht) te verschaffen aan een andere accountant die geen eerdere ervaring met de opdracht heeft. Het kan zijn dat die andere accountant alleen in staat is om inzicht te verwerven in gedetailleerde aspecten van de opdracht door deze met de accountant te bespreken die de documentatie heeft opgesteld.

A203 Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- de identificerende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
- wie de opdracht heeft uitgevoerd en de datum waarop dat werk was voltooid;
- wie de werkzaamheden die bij die opdracht zijn uitgevoerd heeft beoordeeld alsmede de datum en omvang van een dergelijke beoordeling; en
- besprekingen met de geschikte partij(en) en anderen van significante aangelegenheden, met inbegrip van de aard van de significante aangelegenheden die zijn besproken en wanneer en met wie deze besprekingen hebben plaatsgevonden.

A204 Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
- conclusies over het naleven van onafhankelijkheidsvereisten die op de opdracht van toepassing zijn en relevante besprekingen met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;

¹² In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

¹³ Zie VGBA artikel 16

- conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten;
- de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die in de loop van de opdracht werden ondernomen.

Samenstellen van het definitieve opdracht dossier

A205 In Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement vereist dat accountant-seenheden een kwaliteitssysteem vaststellen dat betrekking heeft op het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van de rapportage.¹⁴ Een geschikt tijdbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport.¹⁵

A206 De afronding van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooien van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A207 *De NVKS vereist dat assurance-dossiers tenminste zeven jaar worden bewaard nadat zij zijn afgesloten*¹⁶.

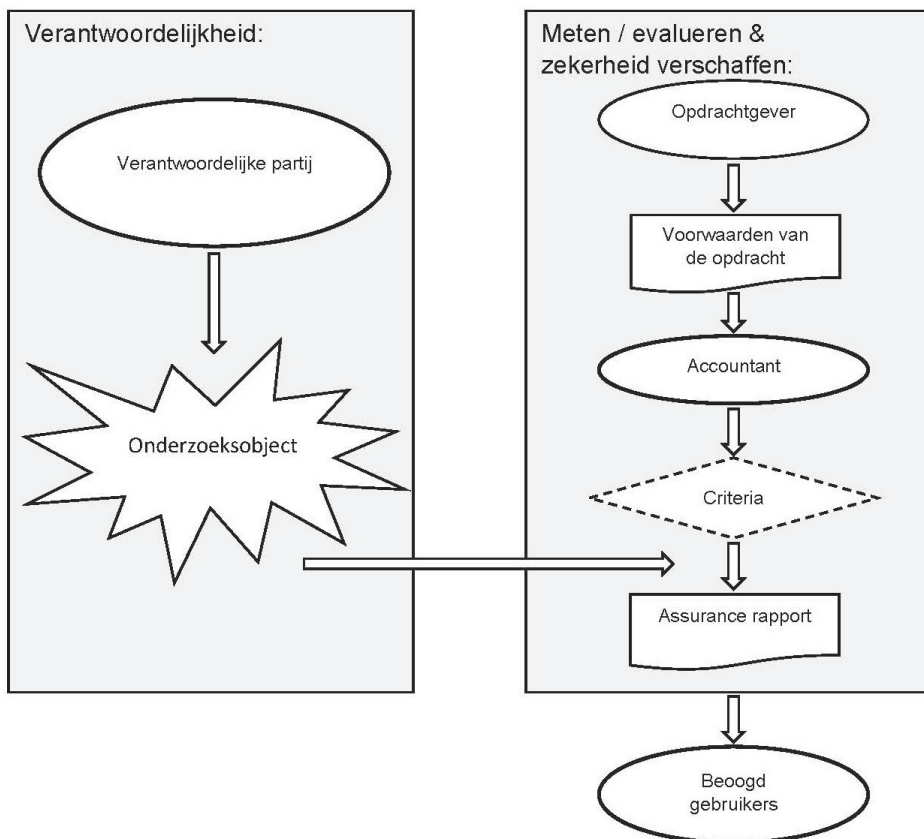
¹⁴ NVKS, artikel 4(2)(d).

¹⁵ NVKS, artikel 12(2)(j).

¹⁶ NVKS, artikel 25(1)(e).

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 2, A8, A11, A36, A37 en A38)



- 1 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van opdrachtgever zijn.
- 2 Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:
 - a de verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject;
 - b de opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de accountant;
 - c de accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen met het doel om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in het onderzoeksobject te versterken;
 - d de beoogde gebruikers maken keuzes op basis van het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de pers(oon)(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport.

- 3 De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:
 - a elke assurance-opdracht heeft ten minste naast de accountant een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers;
 - b de accountant kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogde gebruiker zijn;
 - c bij een directe-opdracht is de accountant tevens de evalueerder;
 - d wanneer de accountant het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria is de opdracht een directe-opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht als een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt;
 - e de verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn;
 - f de verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige;
 - g de verantwoordelijke partij alsmede de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over het onderzoeksobject die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogde gebruiker) bijvoorbeeld kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is.
 - h een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn;
- 4 De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op:
 - a het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
 - b een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
- 5 De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

	Attest-opdracht	Directe-opdracht
Doelstelling	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de informatie over het onderzoeksobject vergroten.	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderliggend onderzoeksobject ten opzichte van de criteria vergroten.
Informatie over het onderzoeksobject	Openbaar statement of bewering van de verantwoordelijke partij over de meting of evaluatie van het onderliggende onderzoeksobject.	Geen statement of bewering van de verantwoordelijke partij aan een externe partij.
Evalueerder	Andere partij dan de accountant	Accountant
Van toepassing zijnde criteria	Andere partij dan de accountant besluit over de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. De accountant bepaalt of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht.	De accountant besluit veelal over de van toepassing zijnde criteria en zoekt overeenstemming met de verantwoordelijke partij dat de criteria geschikt zijn.
Niet voldoen aan de criteria	Afwijking van de informatie over het onderzoeksobject	Versil van het onderliggende onderzoeksobject met de van toepassing zijnde criteria
Rapportage	Het assurance-rapport bevat een conclusie of de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, naar behoren is opgesteld, gebaseerd op de van toepassing zijnde criteria.	Het assurance-rapport bevat een conclusie of het onderliggende onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria.

3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

Inleiding	1-7
De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie	8-9
Opdrachtaanvaarding	10-12
Kennis van de bedrijfsactiviteiten	13-15
Periode van de toekomstgerichte financiële informatie	16
Onderzoekswerkzaamheden	17-25
Presentatie en toelichting	26
Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie	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 prognose als bedoeld in paragraaf 8, van Standaard 000N van de NV COS.
- 5 Onder 'projectie' wordt verstaan projectie als bedoeld in paragraaf 8, van Standaard 000N van de NV COS.
- 5A *De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*
- 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 retrospectief gerichte 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.

Opdrachtaanvaarding

- 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 account-

tant 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 computertoe-passingen;
 - 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 controleverklaring of de beoordelingsverklaring anders dan goedkeurend van aard was, of indien de entiteit zich in een aan-loopfase 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 redevolkerwijze 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 hypothesen 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 voltooiën 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.**

3402 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie

Inleiding	1-7
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-6
<i>Ingangsdatum</i>	7
Doelstellingen	8
Definities	9-9A
Vereisten	10-56
<i>Standaard 3000</i>	10
<i>Ethische voorschriften</i>	11
<i>Management en de met governance belaste personen</i>	12
<i>Aanvaarding en continuering</i>	13-14
<i>De geschiktheid van de criteria bepalen</i>	15-18
<i>Materialiteit</i>	19
<i>Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie</i>	20
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de beschrijving</i>	21-22
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen</i>	23
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen</i>	24-29
<i>De werkzaamheden van een interne auditfunctie</i>	30-37
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	38-40
<i>Andere informatie</i>	41-42
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	43-44
<i>Documentatie</i>	45-52
<i>Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie</i>	53-55
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	56
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A53
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A2
<i>Definities</i>	A3-A4
<i>Ethische voorschriften</i>	A5
<i>Management en de met governance belaste personen</i>	A6
<i>Aanvaarding en continuering</i>	A7-A12
<i>Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria</i>	A13-A15
<i>Materialiteit</i>	A16-A18
<i>Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie</i>	A19-A20
<i>Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de beschrijving</i>	A21-A24
<i>Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen</i>	A25-A27
<i>Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen</i>	A28-A36
<i>De werkzaamheden van een interne auditfunctie</i>	A37-A41
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A42-A43
<i>Andere informatie</i>	A44-A45
<i>Documentatie</i>	A46
<i>Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie</i>	A47-A52

Bijlage 1: Voorbeeld van de vermeldingen 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

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de assurance-opdrachten die door een accountant¹ worden uitgevoerd om voor gebruikersorganisaties en hun accountants een rapportage te verstrekken. Deze rapportage betreft de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die aan de gebruikersorganisaties een dienst verleent die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikersorganisaties 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 402² passende assurance-informatie te verschaffen. (Zie Par. 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 en, dat een assurance-opdracht een 'attest'-opdracht of een 'directe'-opdracht kan zijn.³ In deze Standaard worden alleen attest-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid behandeld.⁴
- 3 Deze Standaard is alleen van toepassing wanneer de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor, of anderszins in staat is om een vermelding 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 gebruikersorganisaties in relatie tot de financiële verslaggeving (bijvoorbeeld, interne beheersingsmaatregelen die de productie of kwaliteitsbeheersing van de gebruikersorganisaties beïnvloeden).Desalniettemin worden in deze Standaard enige leidraden verschaft voor dergelijke opdrachten die onder Standaard 3000 worden uitgevoerd. (Zie Par. 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 ofaldi van een gebruikersorganisatie die door een serviceorganisatie worden onderhouden; of
 - b een rapport van feitelijke bevindingen betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.

Relatie met Standaard 3000, overige professionele uitingen en overige vereisten

- 5 Van de accountant van de serviceorganisatie is vereist Standaard 3000 en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van assurance-opdrachten voor interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan, maar is hier geen vervanging voor en zet uiteen op welke wijze Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht met een

1 Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*, paragraaf 12(r).

2 Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie*.

3 Standaard 3000, paragraaf 12.

4 Paragraaf 13 en 52(k) van deze Standaard.

redelijke mate van zekerheid om over de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te rapporteren.

- 6 Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere naleving van de bepalingen van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) of - indien van toepassing - andere wettelijke of professionele vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn.⁵ Het vereist ook van de opdrachtpartner dat deze werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.

Ingangsdatum

- 7 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

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:
 - i een 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);
 - ii 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);
 - iii 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 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 gebruikersorganisatie* – Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie als bedoeld in paragraaf 8, onderdeel a, van Standaard 402 van de NV COS.

⁵ Standaard 3000, Paragraaf 3(a), 20 en 34.

- 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 Par. 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* – Criteria als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel c, van Standaard 3000A van de NV COS.
- 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 Par. A4)
- h *interne auditfunctie* – Functie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
- i *interne auditors* – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne auditafdeling of vergelijkbare functie behoren.
- j *rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 3402 wordt daarnaar verwezen als een 'type 1 rapport')* – Een rapport dat bestaat uit:
 - i de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
 - ii een schriftelijke vermelding 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
 - iii een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat een conclusie met een 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 bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 3402 wordt daarnaar verwezen als een 'type 2 rapport')* – Een rapport dat bestaat uit:
 - i de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
 - ii een schriftelijke vermelding 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 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
 - iii een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat:

- a een conclusie met een 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* – Accountant van de serviceorganisatie als bedoeld in paragraaf 8, onderdeel d, van Standaard 402 van de NV COS.
- m *serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisaties 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 een identificatie 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 *vermelding van een serviceorganisatie* – De schriftelijke vermelding over de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 9(k)(ii) (of in het geval van een type 1 rapport in paragraaf 9(j)(ii)) wordt verwezen.
- p *subserviceorganisatie* – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt om sommige diensten uit te voeren die aan gebruikersorganisaties worden verleend die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikersorganisaties 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 vervalt.
- s *gebruikersorganisatie* – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie.
- 9A *De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

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.

Ethische voorschriften

- 11 De accountant van de serviceorganisatie dient de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) na te leven of –indien van toepassing– andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A5)

Management en de met governance belaste personen

- 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 Par. A6)

Aanvaarding en continuering

- 13 Alvorens de accountant van de serviceorganisatie een opdracht aanvaardt of continueert, dient hij:
- a te bepalen of:
 - i de accountant van de serviceorganisatie de capaciteiten en de competentie bezit om de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A7)
 - ii de toe te passen criteria bij de serviceorganisatie waarvan de accountant veronderstelt dat deze om de beschrijving van haar systeem op te stellen, voor de gebruikersorganisatie en hun accountants geschikt zijn en beschikbaar zullen zijn; en
 - iii 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 gebruikersorganisaties en hun accountants nuttig zijn.
 - b de instemming van de serviceorganisatie te verkrijgen dat zij haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
 - i voor het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en vermelding; (Zie Par. A8)
 - ii om een redelijke basis te hebben voor de vermelding van de serviceorganisatie die met de beschrijving van haar systeem samengaat: (Zie Par. A9)
 - iii voor het in de vermelding van de serviceorganisatie aangeven van de criteria die zij hanteerde bij het beschrijven van haar systeem;
 - iv 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);
 - v voor het identificeren 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 Par. A10)
 - vi 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 vermelding 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 onbeperkte toegang te verschaffen tot de personen binnen de serviceorganisatie van wie accountant van de serviceorganisatie bepaalt dat het noodzakelijk is assurance-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 Par. A11 en A12)

De geschiktheid van de criteria bepalen

- 15 De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen 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 werken.
- 16 Bij het bepalen 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:
 - i de soorten diensten die worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
 - ii 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 gebruikersorganisaties is opgesteld;
 - iii 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 gebruikersorganisaties is opgesteld;
 - iv op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan de transacties, behandelt;
 - v het proces dat wordt gehanteerd om rapportages en overige informatie voor gebruikersorganisaties op te stellen;
 - vi de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen om die doelstellingen te bereiken;
 - vii aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisaties beschouwd bij de opzet van de interne beheersingsmaatregelen; en
 - viii andere aspecten van de beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (inclusief daarmee verband houdende processen) 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 gebruikersorganisatie en haar accountant in diens bijzondere omgeving belangrijk kan achten.
- 17 Bij het bepalen 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 geïdentificeerd 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 geïdentificeerd, 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 bepalen 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 zijn geïdentificeerd 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 Par. 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 Par. 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 Par. A19 en A20)

Het verkrijgen van assurance-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 Par. 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 Par. A23)
 - b interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in die beschrijving zijn geïmplementeerd;
 - c aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie, indien aanwezig, adequaat zijn beschreven; en
 - d diensten die door een subservice-organisatie, indien aanwezig, zijn uitgevoerd adequaat zijn beschreven, met inbegrip van of de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingsmethode (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 Par. A24)

Het verkrijgen van assurance-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 Par. A25, A26 en A27)

- a het identificeren 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 geïdentificeerd in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem aan deze risico's.

Het verkrijgen van assurance-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 assurance-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 assurance-informatie die tijdens de lopende verslagperiode is verkregen. (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en 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 assurance-informatie te verkrijgen over:
 - i de wijze waarop de interne beheersingsmaatregel was toegepast;
 - ii de consistentie waarmee de interne beheersingsmaatregel was toegepast; en
 - iii 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 assurance-informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt; en (Zie Par. A33 en A34)
 - c methodes te bepalen voor het selecteren van elementen ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van de doelstellingen van de controlemaatregel. (Zie Par. 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 Par. 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 steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau verlaagt;
 - c eenheden voor de steekproef te selecteren op een dergelijke manier dat iedere steekprofeenheid 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 geïdentificeerde deviaties te onderzoeken en dient te bepalen of:
- a geïdentificeerde 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 zijn 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 Par. 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 geïdentificeerd 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 assurance-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 auditfunctie 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 Par. A37) ⁶

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:
- a of het waarschijnlijk is dat de werkzaamheden van de interne auditors adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht; en
 - b 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:
- a de objectiviteit van de interne auditfunctie;
 - b de technische competentie van de interne auditors;
 - c of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en
 - d of het waarschijnlijk is dat er effectieve communicatie zal plaatsvinden tussen de interne auditors en de accountant van de serviceorganisaties.

⁶ In deze Standaard worden geen gevallen behandeld waarbij de interne auditors directe ondersteuning verlenen aan de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

- 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 Par. 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 assurance-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 Par. 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 assurance-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 Par. 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 Par. A41)

Schriftelijke bevestigingen

- 38 De accountant van de serviceorganisatie dient de serviceorganisatie te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verschaffen die: (Zie Par. A42)
- a de vermelding 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 verschaft; en
 - c vermelden dat de serviceorganisatie de accountant van de serviceorganisatie heeft ingelicht over de volgende zaken waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is:

- i het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude, ongecorrigeerde deviaties die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie die één of meer gebruikersorganisaties kunnen beïnvloeden;
 - ii tekortkomingen in de opzet van interne beheersingsmaatregelen;
 - iii gevallen waarin interne beheersingsmaatregelen niet hebben gewerkt zoals stond beschreven; en
 - iv 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 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 paragraaf 38(a) en (b) van deze Standaard zijn verzocht, dient de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding te formuleren. (Zie Par. A43)

Andere 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 identificeren. De accountant van de serviceorganisatie kan tijdens het lezen van de overige informatie met als doel de van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren, kennis krijgen van een duidelijke afwijking van de feiten in die overige informatie.
- 42 Indien de accountant van de serviceorganisatie een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of zich bewust wordt van 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 Par. 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 ertoe zouden kunnen leiden dat de accountant van de serviceorganisatie het assurance-rapport aanpast. Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis heeft van een dergelijke gebeurtenis, en informatie 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 tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging verschafft van de basis voor het assurance-rapport die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant van een serviceorganisatie die voorheen niet bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:
- a 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;
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie; en
 - c significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd 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:
- a de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die worden getoetst;
 - b wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop dergelijke werkzaamheden zijn voltooid; en
 - c 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 overige 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 geïdentificeerd 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 voltooien⁷.
- 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 bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. 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.

⁷ Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers. (Zie Standaard 230, paragraaf A21)).

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 minstens de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A47)
- a een titel die duidelijk aangeeft dat de rapportage een assurance-rapport is van een onafhankelijke accountant;
 - b een geadresseerde;
 - c het aanduiden van:
 - i de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de vermelding van de serviceorganisatie die de aangelegenheden bevatten die beschreven zijn in paragraaf 9 (k)(2) voor een type 2 rapport, of paragraaf 9(j)(2) voor een type 1 rapport;
 - ii 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;
 - iii indien de beschrijving naar de behoefte aan aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikersorganisatie verwijst, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie de geschiktheid van de opzet of de werking van aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikersorganisatie 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 gebruikersorganisatie samen met de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet of werken;
 - iv 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 uitsluitingsmethode (carve-out methode) met betrekking tot die diensten gebruik is gemaakt. Waar er van de uitsluitingsmethode (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 van toepassing zijnde 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 gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, wanneer zij de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van gebruikersorganisaties inschatten; (Zie Par. A48)
 - f een vermelding dat de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor:
 - i het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande vermelding, met inbegrip van de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en die vermelding;

- ii het verlenen van de diensten die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem wordt omvat;
 - iii het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen (waar zij niet zijn geïdentificeerd door wet- of regelgeving, of een andere partij bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie); en
 - iv 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 accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of waaraan deze verbonden is, de NVKS toepast;
- i een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd;
- j 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 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;
- k het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, dat in de positieve vorm tot uitdrukking is gebracht, of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
- i in het geval van een 'type 2 rapport':
 - a de beschrijving van 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.
 - ii in het geval van een 'type 1 rapport':
 - a de beschrijving van 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:
- i de accountant van de serviceorganisatie de assurance-informatie heeft verkregen waarop het oordeel is gebaseerd; en
 - ii indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond.
- 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 elementen alle of een selectie van de elementen in de populatie weergeven en de aard van de getoetste elementen 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 geïdentificeerd, dient de accountant van de serviceorganisatie de omvang van de uitgevoerde toetsen die leidde naar het identificeren 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 beheersingsdoelstelling was bereikt. (Zie Par. A18 en A49)

Aangepaste oordelen

- 55 Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat: (Zie Par. 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 assurance-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 sectie te omvatten met een duidelijke beschrijving van alle redenen voor die aanpassing.

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 niet duidelijk triviaal zijn en een of meerdere gebruikersorganisaties kunnen beïnvloeden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikersorganisaties. Indien de aangelegenheid 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 Par. A53)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 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 gebruikersorganisatie in relatie tot de financiële verslaggeving. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen maken deel uit van de beweringen betref-

fende de presentatie en toelichting met betrekking tot saldi, transactiestromen of toelichtingen, of zij maken deel uit van assurance-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 gebruikersorganisatie aangezien late afdrachten op rente en boetes kunnen uitlopen die voor een gebruikersorganisatie 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 gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisatie is opgezet of in een contract tussen de gebruikersorganisatie 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 vermelding 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 mogelijkheid kan de accountant 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 Par. 9(d) en 9(g))

- A3 De definitie van 'interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie' omvat aspecten van informatiesystemen van gebruikersorganisaties 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 beheersingsdoelstellingen 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 Par. 13 (b)(i)-(v) 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 Par. 11)

- A5 De accountant van de serviceorganisatie is onderhevig aan de relevante onafhankelijkheidsvereisten die gewoonlijk bestaan uit de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO). Bij het uitvoeren van een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt op grond van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* niet van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat deze onafhankelijk is van elke gebruikersorganisatie.

Management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 12)

- A6 De beheers- en governance-structuren 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 de met governance belaste personen 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 Par. 13(a)(i))

- 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 vermelding van een serviceorganisatie

(Zie Par. 13(b)(i))

- A8 De weigering door een serviceorganisatie om een schriftelijke vermelding 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 serviceorganisatie niet toestaat de opdracht terug te geven, formuleert de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding.

Een redelijke basis voor de vermelding van de serviceorganisatie

(Zie Par. 13(b)(ii))

- A9 In het geval van een 'type 2 rapport', houdt de vermelding 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 vermelding 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 identificeren 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 toezichthoudende activiteiten.

Interne auditors of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleden 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 toezichthouders 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 vermelding te verschaffen.

Het identificeren van risico's

(Zie Par. 13(b)(iv))

- A10 Zoals staat vermeld in paragraaf 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 identificeren 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 identificeren. Een formeel proces kan het inschatten van de significantie van geïdentificeerde 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 beheersingsdoelstellingen echter verband houden met risico's waar interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren, kan weldoordachte identificatie van interne beheersingsdoelstellingen bij het opzetten en implementeren het systeem van de serviceorganisatie zelf bestaan uit een informeel proces voor het identificeren van relevante risico's.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 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 accountant geen schriftelijke vermelding 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

(Zie Par. 15, 16, 17 en 18)

- 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 vermelding 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, bepaalt of de criteria die gebruikt worden geschikt zijn en de toepasselijkheid van het object van onderzoek bepaalt⁸. Het object van onderzoek is de onderliggende conditie van belang voor de beoogde gebruikers van een assurance-rapport. De volgende tabel identificeert het object van onderzoek en minimale criteria voor elk van de oordelen in 'type 1' en 'type 2 rapporten'.

	<i>Object van onderzoek</i>	<i>Criteria</i>	<i>Commentaar</i>
<i>Oordeel over getrouwe weergave beschrijving systeem serviceorganisatie (type 1 en type 2-rapporten)</i>	Het systeem van de service-organisatie dat waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikers-organisatie in relatie tot de financiële verslaggeving en door het assurancerapport van de accountant van de service-organisatie wordt omvat.	De beschrijving is een getrouwe weergave indien zij: a weergeeft hoe het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval, de aangelegenheden die in paragraaf 16(a)(i)-(viii) zijn geïdentificeerd; b relevante details van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie bevat, gedurende de verslagperiode (bij type 2 rapport); en c relevante informatie niet weglaat of verkeerd voorstelt, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan behoeftes van een brede groep gebruikersorganisaties te voldoen en daarom niet ieder aspect kan bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk acht.	Het kan nodig zijn de beoordeling van de criteria op maat te maken om consistent te zijn met criteria van bijvoorbeeld wet- of regelgeving, gebruikersgroepen of de beroepsorganisatie. Voorbeelden hiervan staan in Bijlage 1. Par. A21-A24 verschaffen verdere leidraden bij het bepalen of aan deze criteria wordt voldaan. (Volgens de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie* over het object van onderzoek voor dit oordeel: de beschrijving v/h systeem van de serviceorganisatie en de bewering van de serviceorganisatie dat de beschrijving getrouw is weergegeven).

⁸ Standaard 3000, paragraaf 24(b) en 41.

	<i>Object van onderzoek</i>	<i>Criteria</i>	<i>Commentaar</i>

* 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.)

<i>Oordeel over geschiktheid opzet en werking ('type 2 rapporten')</i>	De geschiktheid van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen te bereiken die in beschrijving van de serviceorganisatie staan vermeld.	De interne beheersingsmaatregelen zijn afdoende opgezet en werken effectief indien: a de serviceorganisatie de risico's op het bereiken van de beheersingsdoelstellingen uit de beschrijving van het systeem heeft benoemd; b de geïdentificeerde beheersingsmaatregelen uit de beschrijving - indien werkend - een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de beheersingsdoelstellingen niet verhinderen; en c de interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode volgens de opzet zijn toegepast .In het geval van handmatige beheersingsmaatregelen zijn deze toegepast door competente én bevoegde personen.	Wanneer aan de criteria voor dit oordeel is voldaan, dan hebben de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de interne beheersingsdoelstellingen* gedurende de verslagperiode zijn bereikt. Volgens 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 en effectief werken.

* De beheersingsdoelstellingen, die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn onderdeel van de criteria voor de oordelen. De vermelde beheersingsdoelstellingen verschillen per opdracht. Indien, bij het vormen van het oordeel over de beschrijving, de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat de beheersingsdoelstellingen niet getrouw zijn weergegeven, zijn deze niet geschikt als criterium voor het vormen van een oordeel over de opzet of de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen.

	<i>Object van onderzoek</i>	<i>Criteria</i>	<i>Commentaar</i>
<i>Oordeel over geschiktheid van opzet ('type 1 rapporten')</i>	De geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk voor het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie zijn vermeld.	De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet indien: a de serviceorganisatie de risico's op bereiken van beheersingsdoelstellingen opgenomen in de beschrijving van het systeem - heeft geïdentificeerd; en b de beschreven interne beheersingsmaatregelen - indien ze werken zoals beschreven - een redelijke mate van zekerheid bieden dat deze risico's niet verhinderen dat de beheersingsdoelstellingen worden bereikt.	Het voldoen aan criteria verschaft op zich zelf geen zekerheid over het bereiken van beheersingsmaatregelen omdat geen enkele zekerheid over de werking van interne beheersingsmaatregelen is verkregen. Volgens de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel: de bewering van de serviceorganisatie dat interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.

A15 Paragraaf 16(a) identificeert 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 Par. 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 gebruikersorganisaties. 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 gebruikersorganisaties 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 geïdentificeerd. Dit is zo omdat, in de bijzondere omstandigheden van een specifieke gebruikersorganisatie 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 gebruikersorganisatie van materieel belang zou kunnen zijn.

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie

(Zie Par. 20)

- 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 verwerven van inzicht in de interne beheersing over het opstellen van de vermelding van de serviceorganisatie.
- 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, uitgeprinte en elektronische vastleggingen van de verwerking van transacties;
- het inspecteren van een selectie van overeenkomsten tussen de serviceorganisatie en gebruikersorganisaties om hun gemeenschappelijke voorwaarden te identificeren;
- het herhalen van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de beschrijving

(Zie Par. 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 gebruikersorganisaties?

- 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 315⁹? De beschrijving hoeft niet op ieder aspect van de verwerking van de serviceorganisatie of de aan gebruikersorganisaties 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 weglatingen 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, identificeert de beschrijving daar duidelijk die uitgesloten doelstellingen?
- zijn de interne beheersingsmaatregelen die in beschrijving worden geïdentificeerd geïmplementeerd?
- zijn aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie, 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 gebruikersorganisaties moeten worden geïmplementeerd. Dit kan het geval zijn waar de interne beheersingsdoelstellingen bijvoorbeeld door een regelgevende of toezichthoudende instantie zijn gespecificeerd. Wanneer de beschrijving inderdaad aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bevat, identificeert 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, identificeert 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, identificeert 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 gebruikersorganisaties en op welke wijze de diensten die door de serviceorganisatie zijn verleend deze waarschijnlijk beïnvloeden, bijvoorbeeld of gebruikersorganisaties afkomstig zijn uit een bepaalde sector en of zij door instanties binnen de overheid worden gereguleerd;

9 Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.

- het lezen van standaardcontracten, of standaardvoorwaarden van contracten, (indien van toepassing) met gebruikersorganisaties 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 paragraaf 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 toezichthoudende 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 gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisaties 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 gebruikersorganisaties 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 elementen 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 gebruikersorganisaties of hun accountants zijn bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem inbegrepen.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 23 en 28(b))

A25 Vanuit het oogpunt van een gebruikersorganisatie 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 gedetecteerd of gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele gebruikersorganisaties die zouden bepalen of een afwijking van het materieel belang die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel voor die gebruikersorganisaties 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 assurance informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

Het vaststellen van de werking

(Zie Par. 24)

- A28 Vanuit het oogpunt van een gebruikersorganisatie 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 gedetecteerd 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 verschaft 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 gebruikersorganisatie.
- 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 assurance-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 verschaft geen assurance-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 assurance-informatie dienen die de werking van de interne beheersingsmaatregelen aantoon, 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 serviceor-

ganisatie 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 assurance-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 assurance-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 Par. 25(b))

- A33 In sommige omstandigheden kan het noodzakelijk zijn om assurance-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 de nauwkeurigheid 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 assurance-informatie over het implementeren van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel op het niveau van de applicatie (application control), in combinatie met assurance-informatie over de werking van de algemene interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie (in het bijzonder, interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen) ook substantiële assurance-informatie over die werking verschaffen.

Manieren om elementen voor het toetsen te selecteren

(Zie Par. 25(c) en 27)

- A35 De manieren om elementen voor het toetsen te selecteren die beschikbaar zijn voor de accountant van de serviceorganisatie:
- a het selecteren van alle elementen (100% onderzoek). Dit kan geschikt zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet frequent worden toegepast, ieder kwartaal bijvoorbeeld, of wanneer assurance-informatie met betrekking tot het toepassen van de interne beheersingsmaatregel het onderzoek 100% effectief maakt;
 - b het selecteren van specifieke elementen. 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 elementen vaak een effectieve manier zal zijn om assurance-informatie te verkrijgen, vertegenwoordigt het niet het gebruiken van steekproeven. De resultaten van werkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd, kunnen niet op de gehele populatie worden geprojecteerd; dienovereenkomstig verschaft selectief onderzoek van specifieke elementen geen assurance-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 Par. 30)

A37 Een interne auditfunctie kan verantwoordelijk zijn voor het verschaffen van analyses, evaluatie, zekerheid, aanbevelingen en overige informatie voor het management en de met governance belaste personen. 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 gebruikersorganisaties verschaft.

Bepalen of en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt

(Zie Par. 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 Par. 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 elementen die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- het onderzoeken van andere soortgelijke elementen; 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 Par. 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 manier 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 auditfunctie gebruik werd gemaakt bij het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
 - de toeschrijving van individuele toetsingen aan de interne auditafdeling.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 38 en 40)

- A42 De schriftelijke bevestigingen die op grond van paragraaf 38 worden vereist staan los van, en zijn een aanvulling op, de vermelding van de serviceorganisatie zoals die in Par. 9(o) staat beschreven.
- A43 Indien de serviceorganisatie de schriftelijke bevestigingen die overeenkomstig paragraaf 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 paragraaf 55(d) van deze Standaard te worden aangepast.

Andere informatie

(Zie Par. 42)

- A44 Op grond van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat deze niet betrokken is bij of in verband gebracht wordt met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.¹⁰ 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 geïdentificeerd of claims van een promotionele aard die niet op een aanvaardbare manier kunnen worden gestaafd, kan 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 Par. 51)

¹⁰ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, artikel 9.

- A46 In de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement wordt van de accountantseenheid vereist om een kwaliteitssysteem vast te stellen voor het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie.

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

Inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie Par. 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.

Beoogde gebruikers en doeleinden van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie Par. 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 gebruikersorganisaties. 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 Par. 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 geïdentificeerd, zelfs als er overige interne beheersingsmaatregelen zijn geïdentificeerd 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 geïdentificeerde deviaties, tot de mate waarin de accountant van de serviceorganisatie die factoren heeft geïdentificeerd.

Aangepaste oordelen

(Zie Par. 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 paragraaf 56 zijn geïdentificeerd, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, kunnen omvatten:

- het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelwijzen;
- communicatie met de met governance belaste personen van de serviceorganisatie;
- bepalen of communicatie met derden nodig is (bijv. wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant van de serviceorganisatie vereisen om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit of aan de accountant van de jaarrekening van de serviceorganisatie¹¹, of verantwoordelijkheden vaststellen waaronder een dergelijke rapportage als dit passend is in de omstandigheden);
- 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.

¹¹ Zie NV NOCLAR.

Bijlage 1: Voorbeeld van de vermeldingen van de serviceorganisatie

(Zie Par. A47)

De volgende voorbeelden van de vermeldingen 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' vermelding van een serviceorganisatie

Vermelding 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 vermelding hielden in dat de bijgaande beschrijving:
 - i weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
 - a de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
 - b 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;
 - c 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;
 - d op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
 - e het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
 - f relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
 - g interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikersorganisaties 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;
 - h 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.
 - ii relevante details bevat van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum];
 - iii 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 verslagpe-

riode van [datum] tot [datum] effectief werkten. De criteria waarvan bij het maken van deze vermelding gebruik werd gemaakt hielden in dat:

- i de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend;
- ii 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
- iii 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' vermelding 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 vermelding hielden in dat de bijgaande beschrijving:
 - i weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
 - a de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verwerkte transactiestromen;
 - b 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;
 - c 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;
 - d op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
 - e het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
 - f relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
 - g interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikersorganisaties 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;
 - h 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.
 - ii 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 vermelding gebruik werd gemaakt hielden in dat:
 - i de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend; en
 - ii 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 Par. A47)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie Par. A50)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten

3410 Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen

Inleiding	1-12
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	2-11
<i>Ingangsdatum</i>	12
Doelstellingen	13
Definities	14-14A
Vereisten	15-77
<i>Standaard 3000</i>	15
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	16-18
<i>Planning</i>	19
<i>Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht</i>	20-22
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang</i>	23-34
<i>De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden</i>	35-56
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant</i>	57
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	58-60
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	61
<i>Ter vergelijking opgenomen informatie</i>	62-63
<i>Andere informatie</i>	64
<i>Documentatie</i>	65-70
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	71-74
<i>Inhoud van het assurance-rapport</i>	75-76
<i>Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering</i>	77
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A151
<i>Inleiding</i>	A1-A7
<i>Definities</i>	A8-A16
<i>Standaard 3000</i>	A17
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A18-A37
<i>Planning</i>	A38-A43
<i>Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht</i>	A44-A51
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang</i>	A52-A89
<i>De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden</i>	A90-A112
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant</i>	A113-A115
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A116
<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	A117
<i>Ter vergelijking opgenomen informatie</i>	A118-A123
<i>Andere informatie</i>	A124-A126
<i>Documentatie</i>	A127-A129
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	A130-A132
<i>Inhoud van het assurance-rapport</i>	A133-A151

Bijlage 1: Emissies, verwijdering en aftrek van emissies

Bijlage 2: Voorbeelden van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen

Inleiding

- 1 Gezien het verband tussen de emissies van broeikasgassen en klimaatverandering, kwantificeren veel entiteiten voor interne managementdoeleinden hun broeikasgasemissies, en stellen velen een emissieverslag op:
 - a als onderdeel van regelgeving op het gebied van verslaggeving;
 - b als onderdeel van een emissiehandelssysteem; of
 - c om investeerders en anderen op vrijwillige basis te informeren. Vrijwillige verslagen kunnen bijvoorbeeld worden gepubliceerd als:
 - autonome documenten;
 - onderdeel zijn van een uitgebreider duurzaamheidsverslag of van het jaarverslag van een entiteit; of
 - worden gedaan ter ondersteuning van opname in een 'broeikasgassen-register'.

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 2 Deze Standaard behandelt assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen van een entiteit.
- 3 De conclusie van de accountant in een assurance-opdracht kan betrekking hebben op informatie in aanvulling op het emissieverslag. Bijvoorbeeld wanneer de accountant is ingehuurd om te rapporteren over een duurzaamheidsverslag waarvan het emissieverslag slechts een onderdeel is. In die gevallen geldt het volgende: (Zie Par. A1 en A2)
 - a deze Standaard is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance; en
 - b Standaard 3000¹ (of een andere Standaard die een specifiek object van onderzoek behandelt) is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot de overige informatie die de conclusie van de accountant omvat.
- 4 Deze Standaard behandelt niet en voorziet niet in specifieke leidraden voor assurance-opdrachten om te rapporteren over:
 - a emissieverslagen anders dan van broeikasgassen, bijvoorbeeld stikstofoxiden (NOX) en zwaveldioxide (SO₂). Deze Standaard kan desalniettemin leidraden verschaffen voor dergelijke opdrachten;²
 - b overige informatie inzake broeikasgassen, zoals de 'voetafdruk' van de levenscyclus van een product, hypothetische 'nulmeting' informatie, en belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op emissiegegevens; of (Zie Par. A3)
 - c instrumenten, processen of mechanismen, zoals compensatieprojecten, welke andere entiteiten gebruiken ter aftek van emissies. Echter, indien een emissieverslag van een entiteit de aftek van emissies omvat die zijn onderworpen aan assurance, dan zijn de vereisten van deze Standaard van toepassing met betrekking tot deze aftek van emissies (Zie Par. 75(f)).

Attest-opdrachten en directe-opdrachten

- 5 *Het Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien) licht toe dat een assurance-opdracht óf een attest-opdracht is óf een directe-opdracht. Deze Standaard behandelt alleen attest-opdrachten.³

¹ Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.

² NOX (d.w.z. NO en NO₂), die verschillen van het broeikasgas distikstofmonoxide (lachgas), N₂O) en SO₂ zijn meer gerelateerd aan 'zure regen' dan aan klimaatverandering.

³ Standaard 3000, paragraaf 12(a)(ii).

Procedures voor opdrachten met een redelijke mate en met een beperkte mate van zekerheid

- 6 Standaard 3000 licht toe dat een assurance-opdracht óf een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid kan zijn, óf een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.⁴ Deze Standaard behandelt zowel assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid.
- 7 Zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag kiest de accountant een combinatie van assurance-werkzaamheden. Bijvoorbeeld inspectie, waarneming ter plaatse, bevestiging, herberekening, het opnieuw uitvoeren, cijferanalyses en het verzoeken om inlichtingen. Het bepalen van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming. Aangezien emissieverslagen een breed scala aan omstandigheden omvatten, is het waarschijnlijk dat de aard, timing en omvang van werkzaamheden van opdracht tot opdracht aanzienlijk verschillen.
- 8 Tenzij dit anders is aangegeven, is iedere vereiste van deze Standaard zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid als bij die met een beperkte mate van zekerheid van toepassing. Het niveau van zekerheid dat is verkregen in een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Derhalve zullen de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid variëren in aard en timing van en ook beperkter in omvang zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.⁵ Vereisten die enkel op een van de twee types opdrachten van toepassing zijn, worden na de paragraafnummers gepresenteerd in kolommen met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of met 'R' (redelijke mate van zekerheid). Ook al zijn bepaalde werkzaamheden alleen vereist bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid, ze kunnen nog steeds geschikt zijn voor bepaalde assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid (zie ook paragraaf A90 waarin de voornaamste verschillen zijn aangegeven tussen de verdere werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag). (Zie Par. A4 en A90)

De relatie met Standaard 3000, overige professionele uitspraken en overige vereisten

- 9 Van de accountant is vereist om te voldoen aan Standaard 3000 en deze Standaard bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over een emissieverslag. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan, maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht om te rapporteren over het emissieverslag van een entiteit. (Zie Par. A17)
- 10 Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere het naleven van de bepalingen van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) of - indien van toepassing - andere vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn.⁶ Het vereist tevens van de opdrachtpartner dat deze werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.⁷ (Zie Par. A5 en A6)
- 11 Daar waar de opdracht onderworpen is aan plaatselijke wet- of regelgeving of aan de bepalingen van een emissiehandelssysteem, doet deze Standaard geen afbreuk aan die wet- of regelgeving of bepalingen. Wanneer plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem verschillen van deze Standaard, zal een opdracht die is uitgevoerd in overeenstemming met plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een specifiek systeem niet automatisch overeenkomen met deze Standaard. De accountant heeft het recht om het naleven van deze Standaard te vermelden ter aanvulling op het naleven van plaatselijke wet- of regelgeving of op de bepalingen van het

4 Standaard 3000, paragraaf 12(a)(i)(b).

5 Standaard 3000, paragraaf 12(a)(iii).

6 Standaard 3000, paragraaf 3(a), 20 en 34.

7 Standaard 3000, paragraaf 3(b) en 31(a).

emissiehandelssysteem. Dit geldt alleen wanneer aan alle van toepassing zijnde vereisten van deze Standaard is voldaan. (Zie Par. A7)

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

- 13 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of het emissieverslag geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld om een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen;
 - b te rapporteren in overeenstemming met de bevindingen van de accountant of:
 - i in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - ii in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat de accountant niets is gebleken, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en
 - c in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te communiceren zoals anderszins vereist door deze Standaard.

Definities

- 14 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- a *van toepassing zijnde criteria* - De criteria waarvan de entiteit gebruikmaakt om haar emissies te kwantificeren en te rapporteren in het emissieverslag.
 - b *beweringen* – Verklaringen van de entiteit, expliciet of anderszins, die zijn opgenomen in het emissieverslag zoals die worden gebruikt door de accountant om de verschillende soorten afwijkingen die zich kunnen voordoen, te overwegen.
 - c *basisjaar* - Een specifiek jaar of een gemiddelde van meerdere jaren waarmee de emissies van de entiteit over de jaren worden vergeleken.
 - d *cap and trade* - Een systeem met een absoluut emissieplafond, dat emissierechten toewijst aan deelnemers en hen in staat stelt om emissierechten onderling te verhandelen.
 - e *vergelijkende informatie* - Informatie over hoeveelheden en andere toelichtingen in het emissieverslag over een of meer voorgaande verslagperiodes.
 - f *emissies* - De broeikasgassen die, zijn geëmitteerd in de atmosfeer of zouden zijn geëmitteerd indien de broeikasgassen niet zijn afgevangen en opgeslagen. Emissies kunnen worden onderverdeeld in:
 - i directe emissies (ook wel Scope 1 emissies genoemd): emissies door bronnen die eigendom zijn van de entiteit of die onder directe zeggenschap staan van de entiteit; (Zie Par. A8)
 - ii indirecte emissies: emissies ten gevolge van de activiteiten van de entiteit maar die geëmitteerd worden uit bronnen die geen eigendom zijn, of onder directe zeggenschap staan van de entiteit. Indirecte emissies kunnen verder worden onderverdeeld in:
 - a scope 2 emissies: emissies die het gevolg zijn van energie die aan de entiteit wordt geleverd en door haar wordt geconsumeerd; (Zie Par. A9)
 - b scope 3 emissies: alle overige indirecte emissies. (Zie Par. A10)

- g *af trek van emissies* - Alle elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag van de entiteit die zijn afgetrokken van het totaal aan gerapporteerde emissies, maar geen verwijdering zijn; gewoonlijk omvat dit aangekochte compensatie, maar het kan ook een scala aan andere instrumenten of mechanismen omvatten, zoals emissierechten die zijn erkend door een systeem (al dan niet van regelgevers of toezichhouders) waar de entiteit deel van uitmaakt. (Zie Par. A11 en A12)
- h *emissiefactor* - Een rekenkundige factor of ratio voor het omzetten van de omvang van een activiteit (bijvoorbeeld het aantal liters geconsumeerde brandstof, de afgelegde kilometers, het aantal dieren in het boerenbedrijf, of de tonnen geproduceerd product) naar de omvang van de broeikasgasemissies.
- i *emissiehandelssysteem* - Een marktmechanisme gericht op het beheersen van broeikasgassen om via economische stimulansen de reductie van broeikasgasemissies te bereiken.
- j *entiteit* - De juridische entiteit, economische entiteit of het identificeerbare gedeelte van een juridische of economische entiteit (bijvoorbeeld, één fabriek of andere vorm van inrichting, zoals een stortterrein) of een combinatie van juridische of andere entiteiten of van onderdelen van die entiteiten (bijvoorbeeld een joint venture) waarop de emissies in het emissieverslag betrekking hebben.
- k *fraude* - fraude als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 240 van de NV COS.
- l *overige werkzaamheden* - Werkzaamheden die worden uitgevoerd als reactie op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang inclusief het toetsen van interne beheersingsmaatregelen (indien aanwezig), detailcontroles en cijferanalyses.
- m *emissieverslag* - Een verantwoording met een uiteenzetting van de samenstelling en de kwantificering van de emissies van broeikasgassen van een entiteit over een verslagperiode (soms een emissie-inventaris genoemd). En, voor zover van toepassing, vergelijkende informatie en toelichtingen inclusief een samenvatting van de significante kwantificerings- en rapporteringsgrondslagen. Het emissieverslag van een entiteit kan ook een gecategoriseerde opsomming van emissieverwijdering of aftrek van emissies bevatten. Als de opdracht niet het gehele emissieverslag omvat, dient de term 'emissieverslag' gelezen te worden als dat onderdeel dat wordt omvat door de opdracht. Het emissieverslag is de 'informatie over het object van onderzoek' van de opdracht.⁸
- n *broeikasgassen* - Kooldioxide (CO₂) en andere gassen waarvan de van toepassing zijnde criteria vereisen dat zij worden opgenomen in het emissieverslag, zoals: methaan, distikstofmonoxide (lachgas), zwavelhexafluoride, fluorkoolwaterstoffen, perfluorkoolstoffen, en chloorfluorkoolwaterstoffen. Andere broeikasgassen dan kooldioxide worden vaak uitgedrukt in termen die een equivalent zijn van kooldioxide (CO₂-e).
- o *organisatorische afbakening* - De grens die bepaalt welke activiteiten worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit.
- p *uitvoeringsmaterialiteit* - De hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan de materialiteit betreffende het emissieverslag. Dit om de kans dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetectedeerde afwijkingen de materialiteit voor het emissieverslag overstijgt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing refereert de uitvoeringsmaterialiteit ook naar de hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen.
- q *aangekochte CO₂ compensatie* - Een aftrek van emissies waarin een entiteit betaalt voor het verminderen van de emissies van een andere entiteit (reductie van emissies) of het toenemen van de emissieverwijdering van een andere entiteit in vergelijking met een hypothetische nulmeting. (Zie Par. A13)

⁸ Standaard 3000, paragraaf 12(x).

- r *kwantificering* - Het proces om de hoeveelheid broeikasgassen te bepalen ten gevolge van de emissie (of verwijdering) van specifieke bronnen (of reservoirs) die direct of indirect zijn gerelateerd aan de entiteit.
- s *verwijdering* - De broeikasgassen die de entiteit, tijdens de relevante verslagperiode, uit de atmosfeer heeft verwijderd of die zouden zijn uitgestoten in de atmosfeer als ze niet waren afgevangen en naar een reservoir waren geleid. (Zie Par. A14)
- t *significante inrichting*- Een inrichting die van individuele significantie is als gevolg van de omvang van de emissies in verhouding tot de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag of die door zijn specifieke aard of omstandigheden aanleiding geeft tot bijzondere risico's op afwijkingen van materieel belang. (Zie Par. A15 en A16)
- u *reservoir* - Een fysieke eenheid of proces dat de broeikasgassen uit de atmosfeer verwijdert.
- v *bron* - Een fysieke eenheid of proces dat broeikasgassen in de atmosfeer uitstoot.
- w *soort emissies* - Een groepering van emissies op basis van bijvoorbeeld de emissiebron, het soort gas, regio of inrichting.

14A *De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

Vereisten

Standaard 3000

- 15 De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000. (Zie Par. A5, A6, A17, A21, A22, A37, A127)

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Vaardigheden, kennis en ervaring

- 16 De opdrachtspartner dient:
- a competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en – technieken die ontwikkeld zijn door intensieve training en praktische toepassing en voldoende competentie te hebben in het kwantificeren en rapporteren over emissies om verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te accepteren; en
 - b zich ervan te vergewissen dat die personen die de opdrachten uit moeten voeren over de juiste competentie en vaardigheden beschikken, inclusief het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, en deskundigheid in assurance om de assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uit te voeren. (Zie Par. A18 en A19)

Randvoorwaarden voor de opdracht

- 17 Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de opdracht wordt voldaan:
- a dient de opdrachtspartner vast te stellen dat zowel het emissieverslag als de opdracht voldoende reikwijdte hebben om van nut te zijn voor de beoogde gebruikers, waarbij met name wordt gekeken of het gezien de omstandigheden redelijk is dat: (Zie Par. A20)
 - i significante emissies (gemeten of eenvoudig meetbaar) zijn uitgesloten van het emissieverslag;
 - ii significante emissies uitgesloten zijn van de assurance-opdracht; en
 - iii een beperkte of een redelijke mate van zekerheid die in het assurance-rapport wordt beschreven over 'aftrek van emissies' ook duidelijk is en wordt begrepen door de opdrachtgevende partij. (Zie Par. A11 en A12)

- b Bij het bepalen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria, zoals vereist op grond van Standaard 3000,⁹ dient de accountant te bepalen of de criteria tenminste de volgende aspecten omvatten: (Zie Par. A23, A24, A25 en A26)
 - i de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit; (Zie Par. A27 en A28)
 - ii de broeikasgassen waarover verantwoording wordt afgelegd;
 - iii aanvaardbare kwantificeringsmethoden inclusief methoden voor het maken van aanpassingen aan het basisjaar (indien van toepassing); en
 - iv adequate toelichtingen zodat de beoogde gebruikers inzicht verwerven in de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag. (Zie Par. A29, A30, A31, A32, A33 en A34)
- c De accountant dient een schriftelijke mededeling van de entiteit te verkrijgen dat deze erkent en begrijpt wat haar verantwoordelijkheid is inzake:
 - i het opzetten, implementeren en handhaven van zodanige interne beheersingsmaatregelen die de entiteit noodzakelijk acht om een emissieverslag op te stellen dat geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten;
 - ii het opstellen van haar emissieverslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en (Zie Par. A35)
 - iii het in haar emissieverslag refereren naar of beschrijven van de van toepassing zijnde criteria waarvan zij gebruik hebben gemaakt en, wanneer dit niet meteen naar voren komt uit de omstandigheden van de opdracht, wie deze heeft ontwikkeld. (Zie Par. A36)

Overeenstemming over de voorwaarden van de opdracht

- 18 De opdrachtvoorwaarden die worden vereist door Standaard 3000¹⁰ om overeen te komen dienen te omvatten: (Zie Par. A37)
 - a de doelstelling en reikwijdte van de opdracht;
 - b de verantwoordelijkheden van de accountant;
 - c de verantwoordelijkheden van de entiteit inclusief de verantwoordelijkheden die worden beschreven in paragraaf 17(c);
 - d het identificeren van de van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van het emissieverslag;
 - e het refereren aan de verwachte vorm en inhoud van de rapporten die zullen worden uitgebracht door de accountant en een vermelding dat zich omstandigheden kunnen voordoen waarin een rapport kan afwijken van de verwachte vorm en inhoud; en
 - f een erkenning dat de entiteit instemt met het verstrekken van schriftelijke bevestigingen aan het einde van de opdracht.

Planning

- 19 Bij het plannen van de opdracht zoals vereist op grond van Standaard 3000¹¹, dient de accountant: (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)
 - a de kenmerken van de opdracht te identificeren die de reikwijdte daarvan bepalen;
 - b zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht om de timing van de opdracht 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 werkzaamheden van het opdrachtteam;

⁹ Standaard 3000, paragraaf 24(b)(ii) en 41.

¹⁰ Standaard 3000, paragraaf 27.

¹¹ Standaard 3000, paragraaf 40.

- d de uitkomsten te overwegen van de werkzaamheden bij het aanvaarden of continueren van een opdracht en, voor zover van toepassing, na te gaan of de kennis verkregen uit andere opdrachten voor de entiteit, die zijn uitgevoerd door de opdrachtpartner, relevant is;
- e de aard, timing en omvang vast te stellen van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren inclusief de betrokkenheid van deskundigen en van andere accountants; en (Zie Par. A42 en A43)
- f de invloed van een eventuele interne auditfunctie van de entiteit op de opdracht te bepalen.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van de materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de opdracht

- 20 Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak dient de accountant de materialiteit voor het emissieverslag te bepalen. (Zie Par. A44, A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
- 21 De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit in het kader van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang vast te stellen en voor het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden.

Wijzigingen tijdens uitvoering van de opdracht

- 22 De accountant dient de materialiteit voor het emissieverslag te herzien wanneer hij zich tijdens de opdracht bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid dat de accountant aanvankelijk een andere hoeveelheid zou hebben vastgesteld. (Zie Par. A51)

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving

- 23 De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A52 en A53)
 - a de relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
 - b de aard van de entiteit inclusief;
 - i de aard van de activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit inclusief: (Zie Par. A27 en A28)
 - a de bronnen en de volledigheid van emissies en eventuele reservoirs en aftrek van emissies;
 - b in hoeverre zij bijdragen aan de algehele emissies van de entiteit; en
 - c de onzekerheden die gepaard gaan met de gerapporteerde hoeveelheden in het emissieverslag. (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
 - ii wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of er sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van emissiebronnen of van de uitbesteding van activiteiten met significante emissies; en
 - iii de frequentie en de aard van onderbrekingen in de activiteiten; (Zie Par. A60)
 - c de selectie en het toepassen van kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit, inclusief de redenen voor wijzigingen daarin en de mogelijkheid van het dubbeltellen van emissies in het emissieverslag;
 - d de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen, inclusief de toelichtingen daarop;
 - e de eventuele doelstelling en strategie van de entiteit inzake klimaatverandering en gerelateerde economische-, regelgevings- fysieke en reputatie-risico's; (Zie Par. A61)
 - f het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor emissie informatie binnen de entiteit;

- g de vraag of de entiteit een interne auditfunctie heeft en, indien dit het geval is, wat de werkzaamheden en voornaamste bevindingen met betrekking tot emissies zijn.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

- 24 De werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53 en A62)
- a het verzoeken om inlichtingen aan degenen binnen de entiteit die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, informatie hebben die waarschijnlijk kan ondersteunen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - b cijferanalyses; (Zie Par. A63, A64 en A65)
 - c observatie en inspectie. (Zie Par. A66, A67 en A68)

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit

Bij beperkte mate van zekerheid 25B

- 25B Voor interne beheersing die relevant is voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies, als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant door middel van het verzoeken om inlichtingen, inzicht te verwerven in: (zie Par. A52, A53, A69 en A70)
- a de interne beheersingsomgeving;
 - b het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden; en
 - c het risico-inschattingsproces van de entiteit.

Bij redelijke mate van zekerheid 25R-26R

- 25R De accountant dient inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang: (Zie Par. A52 en A53, A70)
- a de interne beheersingsomgeving;
 - b het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
 - c het risico-inschattingsproces van de entiteit;
 - d interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de opdracht en waarvan de accountant het noodzakelijk acht om daarin inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere werkzaamheden te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor een assurance-opdracht is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten in relatie met iedere significante soort emissie en de toelichting hierop in het emissieverslag of met elke bewering die daarvoor relevant is; en (Zie Par. A71 en A72)
 - e het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

- 26R Tijdens het verwerven van inzicht zoals vereist door paragraaf 25R dient de accountant de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren en vast te stellen of deze zijn geïmplementeerd, door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit die verantwoordelijk zijn voor het emissieverslag. (Zie Par. A52 en A53)

Overige werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

- 27 Als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, dient de opdrachtpartner te overwegen of de verkregen informatie relevant is voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A73)
- 28 De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken en waar nodig bij anderen binnen de entiteit om te bepalen of zij op de hoogte zijn van:
- feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
 - het niet naleven van wet- of regelgeving;
- die van invloed is op het emissieverslag. (Zie Par. A84, A85 en A86)
- 29 De opdrachtpartner, andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde externe deskundigen, dienen te overleggen over de vatbaarheid van het emissieverslag van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten; en het hanteren van de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.
- 30 De accountant dient te evalueren of de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit inclusief het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit:
- geschikt zijn voor haar activiteiten; en
 - consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en met de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die gebruikt worden in de relevante sector en in voorgaande verslagperiodes.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit

- 31 De accountant dient vast te stellen of het onder de omstandigheden van de opdracht noodzakelijk is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij significante inrichtingen. (Zie Par. A15, A16, A74, A75, A76 en A77)

Interne auditafdeling

- 32 Indien de entiteit beschikt over een interne auditfunctie die relevant is voor de opdracht, dient de accountant: (Zie Par. A78)
- a te bepalen of en in welke mate gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie; en
 - b Indien gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn in het kader van de opdracht.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Bij beperkte mate van zekerheid 33B

- 33B De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten:
- a op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)

- b voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81) als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang;
- c inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
- d de accountant in staat stellen om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Bij redelijke mate van zekerheid 33R

33R De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten:

- a op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)
- b op het niveau van beweringen voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81 en A82) als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang; (Zie Par. A83)
- c inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
- d de accountant in staat stellen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang

- 34 Bij het uitvoeren van de werkzaamheden die vereist zijn op grond van paragraaf 33B of 33R, dient de accountant ten minste het volgende in aanmerking te nemen: (Zie Par. A84, A85, A86, A87, A88 en A89)
- a de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in het emissieverslag; (Zie Par. A84, A85 en A86)
 - b de waarschijnlijkheid van het niet naleven van bepalingen van algemeen erkende wet- en regelgeving die directe invloed heeft op de inhoud van het emissieverslag; (Zie Par. A87)
 - c de waarschijnlijkheid van een weglating van een mogelijk significante emissie; (Zie Par. A88(a))
 - d significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving; (Zie Par. A88(b))
 - e de aard van activiteiten; (Zie Par. A88(c))
 - f de aard van kwantificeringsmethoden; (Zie Par. A88(d))
 - g de mate van complexiteit bij het bepalen van de organisatorische afbakening en of verbonden partijen erbij betrokken zijn; (Zie Par. A27 en A28)
 - h of er sprake is van significante emissies die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken; (Zie Par. A88(e))
 - i de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van emissies; (Zie Par. A88(e))
 - j of Scope 3 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen; en (Zie Par. A88(f))
 - k de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd. (Zie Par. A88(g))

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

- 35 De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag in te spelen. (Zie Par. A90, A91, A92 en A93)

- 36 De accountant dient verdere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, rekening houdend met het niveau van zekerheid dat redelijk of beperkt is. (Zie Par. A90)

Bij beperkte mate van zekerheid 37B, 42B-44B

- 37B Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
- a de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop; en (Zie Par. A95)
 - b meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

- 42B Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)
- a de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles;
 - b de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en
 - c een verwachting met betrekking tot vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen.
- 43B Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden. (Zie Par. A90(c))

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

- 44B Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant: (Zie Par. A103 en A104)
- a te evalueren of:
 - i de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
 - ii de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn; en
 - b te overwegen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Bij redelijke mate van zekerheid 37R-45R

- 37R Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
- a de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven op het niveau van beweringen voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop, inclusief: (Zie Par. A95)

- i de waarschijnlijkheid van een afwijking van materieel belang vanwege specifieke kenmerken van de relevante soort emissies of toelichting hierop (d.w.z. het inherente risico); en
 - ii de vraag of de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)
- b meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

- 38R De accountant dient toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen als: (Zie Par. A90(a))
- a de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)
 - b andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zich geen voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen. (Zie Par. A98)
- 39R Indien wordt gedetecteerd dat er afwijkingen zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. Hij dient te bepalen of: (Zie Par. A90)
- 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 op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

- 40R Ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant detailcontroles of cijferanalyses op te zetten en uit te voeren in aanvulling op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, indien aanwezig, voor ieder type van materieel belang zijnde emissies en toelichting hierop. (Zie Par. A90 en A94)
- 41R De accountant dient in overweging te nemen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen dienen te worden uitgevoerd. (Zie Par. A90 en A99)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

- 42R Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)
- a de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen voor gegeven beweringen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
 - b de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en

- c een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren.
- 43R Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door: (Zie Par. A90(c))
- a de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is voor de reacties van de entiteit; en
 - b andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

- 44R Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te evalueren of: (Zie Par. A103 en A104)
- a de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
 - b de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn.
- 45R Bij het inspelen op een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant, rekening houdend met de aard van de schattingen, één of meer van de hier volgende werkzaamheden te ondernemen: (Zie Par. A103)
- a toetsen hoe de entiteit de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze is gebaseerd. Hierbij dient de accountant te evalueren of:
 - i de gebruikte kwantificeringsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - ii de veronderstellingen waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt passend zijn.
 - b toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de schattingswijze van de entiteit samen met andere passende werkzaamheden;
 - c ontwikkelen van een puntschatting of een interval om de schatting van de entiteit te evalueren. In dit kader:
 - i kan de accountant gebruikmaken van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van de entiteit. In dit geval dient hij voldoende inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van de entiteit. Dit om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van de entiteit te evalueren;
 - ii indien de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren, dient de accountant het interval op basis van de beschikbare assurance-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd.

Het nemen van steekproeven

- 46 Wanneer er gebruik wordt gemaakt van steekproeven, dient de accountant bij het opzetten van de steekproef de procedure en de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, in overweging te nemen. (Zie Par. A90(b), A105)

Fraude en wet- en regelgeving

- 47 De accountant dient op passende wijze in te spelen op fraude of vermoede fraude en op niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. (Zie Par. A106 en A107)

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag

Bij beperkte mate van zekerheid 48B-49B

- 48B De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
- a het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
 - b het verwerven, door het verzoeken om inlichtingen bij de entiteit, van inzicht in aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag en de overweging of verdere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Het bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

- 49B De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden waardoor hij veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen totdat de accountant in staat is om: (Zie Par. A109 en A110)
- a te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
 - b te bepalen dat de aangelegenheid of aangelegenheden ertoe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A111)

Bij redelijke mate van zekerheid 48R-49R

- 48R De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
- a het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
 - b het onderzoeken van de aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag.

Bijstelling van de risico-inschatting bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

- 49R De gemaakte inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van de accountant kan in de loop van de opdracht wijzigen naarmate aanvullende assurance-informatie wordt verkregen. In omstandigheden waarin de accountant informatie verkrijgt die tegenstrijdig lijkt met de assurance-informatie waarop hij zijn eerste inschatting heeft gebaseerd dient, de accountant de inschatting bij te stellen en de geplande werkzaamheden daarop af te stemmen. (Zie Par. A109)

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen

- 50 De accountant dient afwijkingen die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A112)

Het in overweging nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de opdracht vordert

- 51 De accountant dient vast te stellen of het nodig is om de algehele opdracht-aanpak en het opdracht-programma te herzien indien:
- a de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaatshebben erop wijzen dat er andere afwijkingen kunnen bestaan die, bij aggregatie met tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of

- b het totaal van tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig paragrafen 20, 21 en 22 van deze Standaard.
- 52 Indien de entiteit op het verzoek van de accountant een soort emissie of toelichting hierop heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren die betrekking hebben op de werkzaamheden van de entiteit om te bepalen of er nog afwijkingen van materieel belang resteren.

Communicatie en correctie van afwijkingen

- 53 De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de opdracht zijn verzameld tijdig te communiceren aan het juiste niveau binnen de entiteit en de entiteit te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
- 54 Indien de entiteit weigert om sommige of alle door de accountant gecommuniceerde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van de entiteit voor het niet maken van de correcties. Hij dient met dat inzicht rekening te houden bij het vormen van zijn conclusie.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

- 55 Voorafgaand aan de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de accountant de vastgestelde materialiteit overeenkomstig paragraaf 20, 21 en 22 van deze Standaard opnieuw vast te stellen. Dit om te bevestigen of deze passend blijft in de context van de feitelijke emissies van de entiteit.
- 56 De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of in totaal van materieel belang zijn. Bij het bepalen hiervan dient de accountant rekening te houden met de omvang en de aard van de afwijkingen, en met de bijzondere omstandigheden van het plaatshebben daarvan. Dit in relatie tot specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop in het emissieverslag. (Zie Par. 71)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant

- 57 Wanneer de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant, dient de accountant:
- a duidelijk met die andere accountants te communiceren over de reikwijdte en timing van de werkzaamheden en over de bevindingen van de andere accountant; en (Zie Par. A113 en A114)
 - b te evalueren of de verkregen assurance-informatie en het proces voor het opnemen van gerelateerde informatie in het emissieverslag van daaraan gerelateerde informatie voldoende en geschikt is. (Zie Par. A115)

Schriftelijke bevestigingen

- 58 De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van een persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden: (Zie Par. A116)
- a dat zij aan hun verantwoordelijkheden hebben voldaan voor het opstellen van het emissieverslag, inclusief vergelijkende informatie waar van toepassing, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria zoals deze zijn beschreven in de opdrachtvoorwaarden;
 - b dat zij de accountant alle relevante informatie en toegang hebben verschaft zoals is overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden en alle relevante aangelegenheden in het emissieverslag hebben weergegeven;
 - c of zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en in totaal, niet van materieel belang zijn voor het emissieverslag. Een samenvatting van deze posten dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging;
 - d of zij van mening zijn dat significante veronderstellingen die zijn gehanteerd bij het maken van schattingen redelijk zijn;

- e dat zij alle tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor de opdracht die niet duidelijk triviaal zijn en waarvan zij zich bewust zijn aan de accountant hebben gecommuniceerd; en
 - f of zij hun kennis van feitelijke, vermoede of vermeende fraude of van het niet naleven van wet- of regelgeving aan de accountant hebben medegedeeld. Dit in het geval dat de fraude of het niet-naleven een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor het emissieverslag.
- 59 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na de datum van het assurance-rapport te liggen.
- 60 De accountant dient zich te onthouden van het trekken van een conclusie betreffende het emissieverslag of de opdracht terug te geven wanneer teruggeven onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, indien:
- a de accountant tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van de persoon of personen die de op grond van de paragrafen 58(a) en 58(b) vereiste schriftelijke bevestigingen verschaft/verschaffen en dat schriftelijke bevestigingen in deze opzichten niet betrouwbaar zijn; of
 - b de entiteit de op grond van de paragrafen 58(a) en (b) vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

- 61 De accountant dient: (Zie Par. A117)
- a te overwegen of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van het emissieverslag en de datum van het assurance-rapport een aanpassing van of een toelichting in het emissieverslag vereisen. Hij dient ook te evalueren of de verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is met betrekking tot de vraag of dergelijke gebeurtenissen op passende wijze, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria in het emissieverslag zijn weergegeven; en
 - b op passende wijze in te spelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van het assurance-rapport en die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in het assurance-rapport hadden kunnen leiden.

Ter vergelijking opgenomen informatie

- 62 Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt met de huidige emissie informatie en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of: (Zie Par. A118, A119, A120 en A121)
- a de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de hoeveelheden en andere toelichtingen die zijn weergegeven in de voorgaande verslagperiode of, indien van toepassing, op een juiste wijze is aangepast en dat die aanpassing op adequate wijze is toegelicht; en (Zie Par. A121)
 - b de kwantificeringsgrondslagen die in de ter vergelijking opgenomen informatie worden weergegeven consistent zijn met de grondslagen die in de huidige verslagperiode worden toegepast of, indien zich veranderingen hebben voorgedaan, deze op correcte wijze zijn toegepast en op adequate wijze zijn toegelicht.
- 63 Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat er mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:
- a de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en (Zie Par. A122 en A123)

- b het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
 - i wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
 - ii wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

- 64 De accountant dient andere informatie te lezen die is opgenomen in de documenten die het emissieverslag en het assurance-rapport daarbij bevatten om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met het emissieverslag of het assurance-rapport te identificeren en, wanneer de accountant, bij het lezen van die andere informatie: (Zie Par. A138).
- a een van materiaal belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en het emissieverslag of het assurance-rapport; of
 - b zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in het emissieverslag of het assurance-rapport voorkomen,
- dan dient hij de aangelegenheid met de entiteit te bespreken en verdere passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A124, A125 en A126)

Documentatie

- 65 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant vast te leggen: (Zie Par. A127)
- a de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
 - b wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
 - c wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en de omvang van deze beoordeling.
- 66 De accountant dient discussies over significante aangelegenheden met de entiteit en met anderen te documenteren, inclusief de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A127)

Kwaliteitsbeheersing

- 67 De accountant dient in de opdrachtdocumentatie op te nemen:
- a kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
 - b conclusies die betrekking hebben op het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de opdracht en eventuele relevante discussies met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;
 - c conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten; en
 - d de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die werden gepleegd gedurende de opdracht.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport

- 68 Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van het assurance-rapport nieuwe of aanvullende werkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij te documenteren: (Zie Par. A128)
- a de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
 - b de nieuwe of aanvullende werkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen assurance-informatie, de getrokken conclusies en de gevolgen daarvan voor het assurance-rapport; en
 - c wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve opdracht dossier

- 69 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van de assurance-rapport te voltooien. Nadat het samenstellen van het definitieve opdracht dossier is voltooid dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. A129)
- 70 In andere dan de in paragraaf 68 bedoelde omstandigheden, waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie of om nieuwe elementen aan de opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren:
- a de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Het vormen van de assurance-conclusie

- 71 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of de accountant in voorkomend geval een redelijke of beperkte mate van zekerheid heeft verkregen over het emissieverslag. Bij die conclusie dient de accountant rekening te houden met de vereisten van paragrafen 56 en 72B, 72R, 73 en 74 van deze Standaard.

Bij beperkte mate van zekerheid

- 72B De accountant dient te evalueren of hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Bij redelijke mate van zekerheid

- 72R De accountant dient te evalueren of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.
- 73 Deze evaluatie dient de overweging te bevatten van de kwalitatieve aspecten van de kwantificeringsmethoden en verslaggevingspraktijken van de entiteit inclusief indicatoren voor mogelijke tendentie bij oordeels- en besluitvorming bij het maken van schattingen en bij het opstellen van het emissieverslag,¹² en de vraag of, met het oog op de van toepassing zijnde criteria:
- a de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die zijn geselecteerd en toegepast, consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en geschikt zijn;
 - b de schattingen die zijn gemaakt bij het opstellen van het emissieverslag redelijk zijn;

¹² Indicatoren voor mogelijke tendentie vormen op zichzelf geen afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen.

- c de in het emissieverslag gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, volledig, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
 - d het emissieverslag voorziet in adequate toelichtingen van de van toepassing zijnde criteria en overige aangelegenheden, inclusief onzekerheden, zodat de beoogde gebruikers de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen ervan kunnen begrijpen; en (Zie Par. A29, A130, A131 en A132)
 - e de in het emissieverslag gebruikte terminologie passend is.
- 74 De evaluatie die op grond van paragrafen 72B en 72R is vereist, dient de overweging te bevatten van:
- a de algehele presentatie, structuur en inhoud van het emissieverslag; en
 - b wanneer dit passend is in de context van de criteria, de bewoording van de assurance-conclusie of van andere opdrachtomstandigheden, de vraag of het emissieverslag de onderliggende emissies zodanig weergeeft dat een getrouwe weergave wordt gevormd.

Inhoud van het assurance-rapport

- 75 Het assurance-rapport dient minimaal de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A133)
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport is;
 - b een geadresseerde;
 - c een identificatie of beschrijving van de mate van zekerheid, redelijk of beperkt, die door de accountant is verkregen;
 - d identificatie van het emissieverslag, inclusief de periode(n) die het omvat. Indien de conclusie van de accountant niet alle informatie in dat emissieverslag omvat:
 - i een duidelijke identificatie van de informatie die onderworpen is aan assurance en de informatie die werd uitgesloten;
 - ii samen met een vermelding dat de accountant geen werkzaamheden heeft uitgevoerd die betrekking hebben op de uitgesloten informatie; en
 - iii dat daarover derhalve geen conclusie tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A120, A134)
 - e een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de entiteit; (Zie Par. A35)
 - f een vermelding dat kwantificering van broeikasgassen onderworpen is aan inherente onzekerheid; (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
 - g indien het emissieverslag aftrek van emissies omvat die is omvat in de conclusie van de accountant, identificatie van die aftrek en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant daarvoor; (Zie Par. A135, A136, A137 en A138)
 - h identificatie van de van toepassing zijnde criteria;
 - i identificatie van de wijze waarop toegang tot die criteria wordt verkregen;
 - ii indien die criteria alleen voor specifieke beoogde gebruikers beschikbaar zijn of alleen voor een specifieke doelstelling relevant zijn, een vermelding die lezers op dit feit attent maakt en dat als gevolg daarvan het emissieverslag wellicht niet geschikt is voor een ander doel. De vermelding dient tevens het gebruik van het assurance-rapport te beperken tot die beoogde gebruikers of tot die doelstelling; en (Zie Par. A139 en A140)
 - iii indien vastgestelde criteria dienen te worden aangevuld met toelichtingen in het emissieverslag om ervoor te zorgen dat die criteria geschikt zijn, identificatie van de desbetreffende toelichting(en). (Zie Par. A130)
 - i een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast;
 - j een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd;
 - k een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant, waaronder:
 - i een vermelding dat de opdracht werd uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3410, Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen; en

- ii een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden van essentieel belang voor de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden dat:
 - a de uitgevoerde werkzaamheden bij een dergelijke assurance-opdracht in aard en timing verschillen van en ook beperkter in omvang zijn dan bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid; en
 - b als gevolg hiervan is het niveau van assurance bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid substantieel lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A141, A142 en A143).
- I de conclusie van de accountant:
 - i bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een positieve vorm; of
 - ii bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, een aangelegenheid of aangelegenheden uitdrukt die onder de aandacht van de accountant is of zijn gekomen en ertoe leidt of leiden dat hij veronderstelt dat het emissieverslag niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, is opgesteld, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria;
 - iii wanneer de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt, dient het assurance-rapport het volgende te omvatten:
 - a een sectie die een beschrijving verschaft van de aangelegenheid of aangelegenheden die tot de aanpassing leidden; en
 - b een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat.
- m de ondertekening door de accountant; (Zie Par. A144)
- n de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet eerder te worden gedaateerd dan de datum waarop:
 - i de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waar de conclusie van de accountant op is gebaseerd, met inbegrip van assurance-informatie waarvan degenen met de erkende bevoegdheid hebben aangegeven dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor het emissieverslag; en
 - ii indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond.
- o de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

- 76 Indien de accountant het noodzakelijk acht om: (Zie Par. A145, A146, A147, A148, A149, A150 en A151)
- a de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die wordt weergegeven of toegelicht in het emissieverslag die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van het emissieverslag (een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden); of
 - b een andere aangelegenheid te communiceren aan degenen die in het emissieverslag zijn weergegeven of toegelicht die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrijpen van de opdracht, van de verantwoordelijkheden van de accountant of van het assurance-rapport door de beoogde gebruikers (een paragraaf inzake overige aangelegenheden);

en dit niet wordt verboden door wet- of regelgeving, dient de accountant een dergelijke paragraaf aan het assurance-rapport toe te voegen, inclusief een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

- 77 De accountant dient, tenzij verboden op grond van wet- of regelgeving, aan de persoon of personen met toezichtstaken voor het emissieverslag de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de accountant komen te communiceren. Hij dient ook te bepalen of hij de verplichting heeft om deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:
- a tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;
 - b geïdentificeerde of vermoede fraude; en
 - c aangelegenheden over het geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A87)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

Assurance-opdrachten die informatie omvatten in aanvulling op het emissieverslag
(Zie Par. 3)

- A1 In sommige gevallen kan de accountant een assurance-opdracht uitvoeren inzake een rapport waarin broeikasgasinformatie is opgenomen, maar waarbij deze broeikasgasinformatie geen emissieverslag vormt zoals gedefinieerd in paragraaf 14(m). In die gevallen kan deze Standaard leidraden bevatten voor dergelijke opdrachten.
- A2 Wanneer een emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die door de conclusie van de accountant wordt omvat, is de mate waarin deze Standaard relevant is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant in de omstandigheden van de opdracht.

Belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen
(Zie Par. 4(b))

- A3 Een voorbeeld van een belangrijke prestatie-indicator die is gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen, is het gewogen gemiddelde van emissies van voertuigen die zijn vervaardigd door een entiteit gedurende een periode waarvan wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden vereist dat deze wordt berekend en toegelicht.

Werkzaamheden voor opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en met een beperkte mate van zekerheid
(Zie Par. 8)

- A4 Sommige werkzaamheden die alleen vereist zijn voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid kunnen desalniettemin geschikt zijn voor sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. Zo is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld niet vereist om inzicht in de interne beheersingsactiviteiten te verwerven. Echter, in sommige gevallen, kan de accountant desalniettemin besluiten dat het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, en derhalve het verwerven van inzicht in relevante interne beheersingsactiviteiten, noodzakelijk is bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan het geval zijn wanneer informatie alleen op elektronische wijze wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd (Zie ook Par. A90).

Onafhankelijkheid
(Zie Par. 10 en 15)

A5 De *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) verschaft een toetsingskader om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen. Het naleven van de verplichting om een assurance-opdracht onafhankelijk uit te voeren zou kunnen worden bedreigd door een breed scala van omstandigheden. Veel bedreigingen vallen binnen de volgende categorieën:

- eigenbelang, bijvoorbeeld het overmatig afhankelijk zijn van de entiteit voor het totaal van vergoedingen;
- zelftoetsing, bijvoorbeeld het uitvoeren van een andere opdracht voor de entiteit die van directe invloed is op het emissieverslag, zoals betrokkenheid bij de kwantificering van de emissies van de entiteit;
- belangenbehartiging, bijvoorbeeld het namens de entiteit optreden als pleitbezorger van de interpretatie van de van toepassing zijnde criteria;
- vertrouwdschap, bijvoorbeeld een lid van het opdrachtteam die langlopend geassocieerd is, of een hechte of directe familierelatie heeft, met een werknemer van de entiteit die in de positie verkeert om directe en significante invloed uit te oefenen op het opstellen van het emissieverslag;
- intimidatie, bijvoorbeeld het onder druk gezet worden om de omvang van uitgevoerde werkzaamheden terug te brengen om vergoedingen te verminderen, of de dreiging van het terugtrekken van de registratie van de accountant door een registratieautoriteit die verbonden is aan de industriële sector van de entiteit.

A6 De VGBA en de ViO vereisen dat maatregelen worden genomen die ervoor zorgen dat een accountant de fundamentele beginselen naleeft en dat de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt gewaarborgd of - als adequate maatregelen niet mogelijk zijn - het teruggeven van de opdracht indien teruggave krachtens van toepassing zijnde wet- en regelgeving mogelijk is.

Plaatselijke wet- of regelgeving en de bepalingen van een emissiehandelssysteem

(Zie Par. 11)

A7 Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen:

- vereisten bevatten naast de vereisten van deze Standaard;
- vereisen dat specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd bij alle opdrachten; of
- vereisen dat opdrachten op een bepaalde wijze worden uitgevoerd.

Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen bijvoorbeeld van de accountant vereisen dat hij rapporteert in een model dat niet in overeenstemming is met deze Standaard. Wet- of regelgeving kan de lay-out of bewoording van het assurance-rapport in een vorm of in termen beschrijven die op significante wijze verschillen van deze Standaard en de accountant kan tot de conclusie komen dat een aanvullende uitleg in het assurance-rapport mogelijke misverstanden niet kan beperken. In dat geval kan de accountant overwegen een vermelding in het rapport op te nemen die aangeeft dat de opdracht niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Definities

Emissies

(Zie Par. 14(f), Bijlage 1)

A8 Scope 1 emissies omvatten onder meer:

- stationaire verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de stationaire apparatuur in de entiteit, zoals boilers, verbrandingsovens, motoren en bij het affakkelen);
- mobiele verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de transportmiddelen van de entiteit, zoals vrachtwagens, treinen, vliegtuigen en boten);
- emissies bij processen (afkomstig van fysieke of chemische processen zoals productie van cement, petrochemische verwerking en het smelten van aluminium); en

- diffuse emissies (opzettelijke en onopzettelijke vrijlating, zoals lekken in afsluiters en koppelingen en emissies door de behandeling van afvalwater, reservoirs en koeltorens).
- A9 Bijna alle entiteiten kopen energie in een vorm zoals elektriciteit, warmte of stoom waardoor bijna alle entiteiten Scope 2 emissies veroorzaken. Scope 2 emissies zijn indirect omdat de emissies die worden geassocieerd met bijvoorbeeld elektriciteit die de entiteit inkoopt, zich voordoen bij de elektriciteitscentrale. Deze bevindt zich buiten de organisatorische afbakening van de entiteit.
- A10 Scope 3 emissies kunnen emissies omvatten die worden geassocieerd met, bijvoorbeeld:
- zakelijk vervoer van werknemers;
 - uitbestede activiteiten;
 - consumptie van fossiele brandstoffen of van elektriciteit die vereist is voor het gebruik van de producten van de entiteit;
 - het winnen en produceren van materialen die zijn ingekocht als inputs voor de processen van de entiteit; en
 - het transporteren van ingekochte brandstoffen.
- Scope 3 emissies worden verder besproken in paragrafen A31, A32, A33 en A34.

Aftrek van emissies

(Zie Par. 14(g), 17(a)(iii), Bijlage 1)

- A11 In sommige gevallen omvat de aftrek van emissies rechtsgebied-specifieke rechten en compensaties waarvoor geen vastgesteld verband bestaat tussen de hoeveelheid emissies die volgens de criteria mag worden afgetrokken en de vermindering van emissies die kan optreden als gevolg van betalingen of van andere maatregelen die de entiteit heeft genomen om de aftrek van emissies te claimen.
- A12 Daar waar het emissieverslag van een entiteit aftrek van emissies omvat die binnen de reikwijdte van de opdracht valt, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op aftrek van emissies van toepassing (Zie ook Par. A136, A137, A138 en A139).

Aangekochte compensatie

(Zie Par. 14(q), Bijlage 1)

- A13 Wanneer de entiteit een compensatie van een andere entiteit aankoopt, kan die andere entiteit het geld dat zij bij de verkoop ontvangt gebruiken:
- bij projecten inzake de reductie van emissies (zoals het vervangen van de opwekking van energie met behulp van fossiele brandstoffen door duurzame energiebronnen, of door het implementeren van energiezuinige maatregelen); of
 - bij het uit de atmosfeer verwijderen van emissies (bijvoorbeeld door bomen te planten en te onderhouden die anders niet zouden worden geplant of onderhouden); of
 - het geld kan dienen als compensatie voor het niet uitvoeren van een handeling die anders wel zou worden uitgevoerd (zoals ontbossing of de aantasting van bossen).
- In sommige rechtsgebieden kan compensatie alleen worden aangekocht als het verminderen van emissies of een toegenomen verwijdering al heeft plaatsgevonden.

Verwijdering

(Zie Par. 14(s), Bijlage 1)

- A14 Verwijdering kan worden gerealiseerd door broeikasgassen op te slaan in geologische reservoirs (bijvoorbeeld ondergronds) of biologische reservoirs (bijvoorbeeld bomen). Wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden deze gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de bruto-omvang gerapporteerd. D.w.z. dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd. Wanneer verwijdering is omvat in de conclusie van de accountant, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op die verwijdering van toepassing.

Significante inrichting

Zie Par. 14(t), 31)

A15 Naarmate de individuele bijdrage van een inrichting aan de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag toeneemt, neemt gewoonlijk het risico op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag ook toe. De accountant kan een percentage op een gekozen benchmark toepassen als een hulpmiddel bij het identificeren van inrichtingen die van individuele significantie zijn. Dit als gevolg van de omvang van hun emissies in verhouding tot de geaggregeerde emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag. 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. Zo kan de accountant bijvoorbeeld inrichtingen met meer dan 15% van de totale omvang van de productie als significante inrichtingen beschouwen. Onder de omstandigheden kan er volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant echter een hoger of lager percentage als geschikt worden vastgesteld.

Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:

- er bijvoorbeeld slechts een klein aantal inrichtingen is waarvan er geen kleiner is dan 15% van de totale omvang van de productie, maar niet alle inrichtingen significant zijn volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant;
- of wanneer er een aantal inrichtingen zijn die marginaal onder de 15% van de totale omvang van de productie liggen en die volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn.

A16 De accountant kan de inrichting ook als significant identificeren als gevolg van haar specifieke aard of omstandigheden die aanleiding geven tot specifieke risico's op afwijkingen van materieel belang. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een inrichting bij het verzamelen van gegevens of bij het kwantificeren:

- gebruikmaakt van de processen of technieken van andere inrichtingen;
- of dat een inrichting vereist dat gebruik wordt gemaakt van uitzonderlijk complexe of gespecialiseerde berekeningen;
- of dat deze zeer complexe of gespecialiseerde chemische of fysieke processen omvatten.

Standaard 3000

(Zie Par. 9, 15)

A17 Standaard 3000 omvat vereisten die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), inclusief opdrachten overeenkomstig deze Standaard. In sommige gevallen kan deze Standaard aanvullende vereisten of toepassingsgerichte teksten met betrekking tot deze onderwerpen omvatten.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Competentie

(Zie Par. 16(b))

A18 Broeikasgascompetenties kunnen omvatten:

- een algemeen inzicht in klimaatwetenschap, inclusief de wetenschappelijke processen die broeikasgassen in verband brengen met klimaatverandering;
- inzicht in wie de beoogde gebruikers van de informatie in het emissieverslag van de entiteit zijn en in de wijze waarop zij die informatie waarschijnlijk zullen gebruiken; (Zie Par. A47)
- inzicht in emissiehandelssystemen met betrekking tot emissies en daarmee verband houdende marktmechanismen, waar relevant;

- kennis van de eventueel van toepassing zijnde wet- en regelgeving, die van invloed is op de wijze waarop de entiteit haar emissies zou dienen te rapporteren en die bijvoorbeeld ook een grens kan stellen aan de emissies van de entiteit;
- kwantificering van broeikasgassen en meetmethoden, inclusief de daarmee geassocieerde wetenschappelijke en schattingsonzekerheden en beschikbare alternatieve methodologieën;
- kennis van de van toepassing zijnde criteria, inclusief bijvoorbeeld:
 - het identificeren van de van toepassing zijnde emissiefactoren;
 - het identificeren van die aspecten van de criteria die vragen om het maken van significante of gevoelige schattingen, of om het toepassen van gedegen oordeelsvorming;
 - methodes die worden gebruikt voor het vaststellen van organisatorische afbakening, d.w.z. de entiteiten waarvan de emissies in het emissieverslag moeten worden opgenomen;
 - welke aftrek van emissies mag worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit.

A19 De complexiteit van assurance-opdrachten die betrekking hebben op een emissieverslag varieert. In sommige gevallen kan de opdracht relatief eenvoudig zijn. Bijvoorbeeld wanneer een entiteit geen Scope 1 emissies heeft en uitsluitend over Scope 2 emissies rapporteert met toepassing van een in regelgeving gespecificeerde emissiefactor voor de elektriciteitsverbruik bij één enkele locatie. In dit geval kan de opdracht zich vooral op het systeem richten dat wordt gebruikt om de gegevens inzake de elektriciteitsconsumptie, zoals deze op de facturen staan aangeduid, vast te leggen en te verwerken en op de rekenkundige toepassing van de gespecificeerde emissiefactor. Wanneer de opdracht echter relatief complex is, is het waarschijnlijk dat deze de competentie van een deskundige vereist bij het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Specifieke expertisegebieden die in dergelijke gevallen relevant kunnen zijn, omvatten:

Deskundigheid op het gebied van informatiesystemen

- het verwerven van inzicht in de wijze waarop informatie inzake emissies wordt gegenereerd, inclusief de wijze waarop gegevens in het emissieverslag tot stand zijn gekomen, zijn vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, gecollationeerd en gerapporteerd.

Deskundigheid op het gebied van wetenschap en techniek

- het in kaart brengen van de stroom van materialen door een productieproces en van de daarbij horende processen die emissies veroorzaken, inclusief het identificeren van de relevante punten waar brongegevens worden verzameld. Dit kan met name van belang zijn bij de overweging of het identificeren van de emissiebronnen door de entiteit volledig is;
- het analyseren van chemische en fysieke verbanden tussen inputs, processen en outputs, en de verbanden tussen emissies en andere variabelen. Het vermogen om deze verbanden te begrijpen en te analyseren zal vaak belangrijk zijn bij het opzetten van cijferanalyses;
- het identificeren van de invloed van onzekerheid op het emissieverslag;
- kennis van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- ervaring met de specifieke sector en daarmee samenhangende creatie van emissies en verwijderingsprocessen. Procedures voor het kwantificeren van Scope 1 emissies lopen sterk uiteen, afhankelijk van de sector en de processen die erbij betrokken zijn. Bijvoorbeeld de aard van:
 - elektrolytische processen bij de productie van aluminium;
 - verbrandingsprocessen bij de productie van elektriciteit wanneer gebruik wordt gemaakt van fossiele brandstoffen; en
 - chemische processen bij cementproductie, zijn allemaal anders.
- de werking van fysieke sensoren en andere kwantificeringsmethoden en de selectie van geschikte emissiefactoren.

Reikwijdte van het emissieverslag en van de opdracht

(Zie Par. 17(a))

- A20 Voorbeelden van omstandigheden waarin de redenen voor het uitsluiten van bekende emissiebronnen uit het emissieverslag, of het uitsluiten van de toegelichte emissiebronnen uit de opdracht niet redelijk kunnen zijn, omvatten die omstandigheden waarin:
- er sprake is van significante Scope 1 emissies bij de entiteit, maar zij alleen Scope 2 emissies in het emissieverslag heeft opgenomen;
 - de entiteit onderdeel is van een grotere juridische entiteit waarbij sprake is van significante emissies waarover niet wordt gerapporteerd als gevolg van de wijze waarop de organisatorische afbakening is bepaald wanneer dit de beoogde gebruikers waarschijnlijk zal misleiden;
 - de emissies waarover de accountant rapporteert zijn slechts een klein deel van de totale emissies die in het emissieverslag zijn opgenomen.

Het bepalen van de geschiktheid van het object van onderzoek

(Zie Par. 15)

- A21 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij bepaalt of het object van onderzoek geschikt is.¹³ In het geval van een emissieverslag zijn de emissies van de entiteit (en, indien van toepassing, de verwijdering en de aftrek van emissies) het object van onderzoek van de opdracht. Dat object van onderzoek zal geschikt zijn als onder meer de emissies van de entiteit consistent gekwantificeerd kunnen worden met gebruik van geschikte criteria.¹⁴
- A22 Broeikasgasbronnen kunnen worden gekwantificeerd door:
- a een directe meting (of het direct monitoren) van de concentratie en stroomsnelheden van broeikasgassen waarbij gebruik wordt gemaakt van het continu monitoren van emissies of van het periodiek nemen van steekproeven; of
 - b het meten van een surrogaatactiviteit, zoals brandstofconsumptie en het berekenen van emissies waarbij bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van massabalansvergelijkingen,¹⁵ emissiefactoren die specifiek zijn voor de entiteit, of gemiddelde emissiefactoren van een gebied, bron, sector of proces.

Het bepalen van de geschiktheid van de criteria

Speciaal ontwikkelde en vastgestelde criteria

(Zie Par. 17(b))

- A23 Geschikte criteria hebben over het algemeen de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. Criteria kunnen 'speciaal ontwikkeld' zijn, of ze kunnen zijn 'vastgesteld', bijvoorbeeld opgenomen in wet- of regelgeving of uitgegeven door bevoegde en erkende instanties van deskundigen die een transparant zorgvuldig proces volgen.¹⁶ Ook al kan van criteria die zijn vastgesteld door een regelgever of toezichthouder worden verondersteld dat zij relevant zijn wanneer die regelgever of toezichthouder de beoogde gebruiker is, sommige vastgestelde criteria kunnen zijn ontwikkeld voor een specifiek doel en ongeschikt zijn om onder andere omstandigheden te worden toegepast.

¹³ Standaard 3000, paragraaf 24(b)(i).

¹⁴ Standaard 3000, paragraaf 24(b)(ii).

¹⁵ D.w.z. het gelijkstellen van de hoeveelheid van een stof die een gedefinieerde grens passeert en weer verlaat. Bijvoorbeeld de hoeveelheid koolstof in een brandstof op basis van koolwaterstof die een verbrandingsinstrument binnengaat staat gelijk aan de hoeveelheid koolstof die het apparaat in de vorm van koolstofdioxide weer verlaat.

¹⁶ Standaard 3000, paragrafen A45, A46, A47 en A48.

Criteria die bijvoorbeeld zijn ontwikkeld door een regelgever of toezichthouder en die emissiefactoren voor een bepaald gebied omvatten, kunnen bijvoorbeeld:

- misleidende informatie weergeven als zij worden gebruikt voor de emissies in een ander gebied; of
- criteria die zijn opgezet om alleen te rapporteren over specifieke regelgevende aspecten van emissies kunnen ongeschikt zijn voor het rapporteren aan beoogde gebruikers anders dan de regelgever of toezichthouder die de criteria heeft vastgesteld.

A24 Speciaal ontwikkelde criteria kunnen geschikt zijn wanneer de entiteit bijvoorbeeld een uitermate gespecialiseerd machinepark heeft of emissie- informatie uit verschillende rechtsgebieden aan het aggregeren is wanneer de vastgestelde criteria waarvan in die gebieden gebruik wordt gemaakt verschillen. Bijzondere voorzichtigheid kan noodzakelijk zijn bij het beoordelen van de neutraliteit en andere kenmerken van speciaal ontwikkelde criteria, met name als deze niet substantieel gebaseerd zijn op vastgestelde criteria die over het algemeen worden gebruikt in de sector of het gebied van de entiteit of niet consistent zijn met dergelijke criteria.

A25 De criteria kunnen bestaan uit vastgestelde criteria die zijn aangevuld met toelichtingen bij het emissieverslag, specifieke grenzen, methoden, veronderstellingen, emissiefactoren, etc. In sommige gevallen is het mogelijk dat vastgestelde criteria niet geschikt zijn, zelfs niet wanneer deze met toelichtingen zijn aangevuld bij het emissieverslag, bijvoorbeeld wanneer zij de aangelegenheden die paragraaf 17(b) worden vermeld, niet omvatten.

A26 Het zij opgemerkt dat de geschiktheid van de criteria niet wordt beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien zij niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zij ook niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

Activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit

(Zie Par. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27 Het vaststellen welke activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of zeggenschap over heeft, worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit, staat bekend als het vaststellen van de organisatorische afbakening van de entiteit. In sommige gevallen omschrijven wet- of regelgeving de grenzen van de entiteit voor het rapporteren over de emissies van broeikasgassen in het kader van regelgevende doeleinden. In andere gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit. Bijvoorbeeld de criteria die de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen een aanpak die het emissieverslag van de entiteit laat aansluiten op haar financiële overzichten en een andere aanpak die bijvoorbeeld joint ventures en verbonden entiteiten verschillend behandelt. Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit kan een analyse van complexe organisatorische structuren vereisen, zoals joint ventures, maatschappen en trustmaatschappijen, en complexe of ongebruikelijke contractuele relaties. Een inrichting kan bijvoorbeeld in het bezit zijn van de ene partij, operationeel zijn onder een andere partij en uitsluitend materialen voor weer een andere partij verwerken.

A28 Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit wijkt af van wat sommige criteria beschrijven als het bepalen van de 'operationele afbakening' van de entiteit. De operationele afbakening houdt verband met welke categorieën van Scope 1, 2 en 3 emissies in het emissieverslag zullen worden opgenomen en wordt bepaald na het vaststellen van de organisatorische afbakening.

Adequate toelichtingen

(Zie Par. 17(b)(iv), 73(d))

A29 In regelgeving op het gebied van verslaggeving zijn toelichtingen die in de relevante wet- of regelgeving worden gespecificeerd adequaat voor het rapporteren aan de regelgever of toezichthouder. Het in het emissieverslag toelichten van dergelijke aangelegenheden als degenen die hierna volgen, kan in omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd noodzakelijk zijn om de beoogde gebruikers

inzicht te laten verwerven in significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag:

- a welke activiteiten zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit en de methode die is gebruikt bij het bepalen van die afbakening indien de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden (Zie Par. A27 en A28);
- b significante kwantificeringsmethoden en geselecteerde rapporteringsgrondslagen, inclusief:
 - i de methode die is gebruikt om te bepalen welke Scope 1 en Scope 2 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen (Zie Par. A30);
 - ii alle significante interpretaties die zijn gemaakt in het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de entiteit. Dit inclusief gegevensbronnen en toelichting van de methode waarvan gebruik wordt gemaakt en de redenering daarvoor, wanneer de mogelijkheid wordt geboden om te kiezen tussen verschillende methoden of gebruik wordt gemaakt van methoden die specifiek zijn voor de entiteit; en
 - iii de wijze waarop de entiteit bepaalt of emissies waarover reeds is gerapporteerd, dienen te worden aangepast.
- c de categorisering van emissies in het emissieverslag. Zoals genoemd in paragraaf A14, wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden zowel de emissies als de verwijdering daarvan gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de bruto-omvang gerapporteerd. D.w.z. dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd;
- d een vermelding die betrekking heeft op de onzekerheden die relevant zijn voor de entiteit en het kwantificeren van haar emissies, inclusief: hun oorzaken; hoe daarmee is omgegaan; en, daar waar het emissieverslag Scope 3 emissies omvat, een uiteenzetting van: (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)
 - i de aard van Scope 3 emissies, inclusief het feit dat het voor een entiteit niet praktisch uitvoerbaar is om alle Scope 3 emissies in haar emissieverslag op te nemen; en
 - ii de basis voor het selecteren van die Scope 3 emissiebronnen die erin zijn opgenomen; en
- e eventuele wijzigingen in de aangelegenheden die in deze paragraaf zijn genoemd of in andere aangelegenheden die een invloed van materieel belang hebben op de vergelijkbaarheid van het emissieverslag met voorgaande perioden of met een basisjaar.

Scope 1 en Scope 2 emissies

A30 Over het algemeen schrijven criteria voor dat alle van materieel belang zijnde Scope 1, Scope 2, of zowel Scope 1 als Scope 2 emissies in het emissieverslag worden opgenomen. Daar waar bepaalde Scope 1 of Scope 2 emissies zijn uitgesloten, is het belangrijk in het emissieverslag de basis voor het bepalen welke emissies worden opgenomen en welke worden uitgesloten, wordt toegelicht. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissies waarschijnlijk niet eens de grootste emissies zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.

Scope 3 emissies

A31 Ook al vereisen bepaalde criteria het rapporteren over specifieke Scope 3 emissies, in veel gevallen is het opnemen van Scope 3 emissies optioneel. De reden hiervoor is dat het voor bijna iedere entiteit praktisch onuitvoerbaar zou zijn om te proberen de volledige omvang van haar indirecte emissies te kwantificeren, aangezien deze alle bronnen, zowel aan het begin als aan het eind, van de toelevingsketen van de entiteit bevat. Voor sommige entiteiten verschaft het rapporteren over bepaalde categorieën van Scope 3 emissies belangrijke informatie voor de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld daar waar de Scope 3 emissies van een entiteit aanzienlijk groter zijn dan haar Scope 1 en Scope 2 emissies. Dit kan bij veel dienstverlenende entiteiten het geval zijn. In deze gevallen kan de accountant het onjuist achten om een assurance-opdracht te aanvaarden als significante Scope 3 emissies niet in het emissieverslag zijn opgenomen.

- A32 Daar waar bepaalde Scope 3 emissiebronnen in het emissieverslag zijn opgenomen, is het belangrijk dat de basis voor het selecteren welke bronnen worden opgenomen, redelijk is. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissiebronnen waarschijnlijk niet eens de grootste emissiebronnen zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.
- A33 In sommige gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren door de entiteit worden bijgehouden. De entiteit kan bijvoorbeeld gedetailleerde vastleggingen bijhouden als basis voor het kwantificeren van emissies die verbonden zijn aan vliegreizen van werknemers. In sommige andere gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren in een goed beheerste en toegankelijke bron buiten de entiteit worden bijgehouden. Waar dit echter niet het geval is, kan het onwaarschijnlijk zijn dat de accountant in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen die betrekking heeft op deze Scope 3 emissies. In deze gevallen kan het passend zijn om die Scope 3 emissiebronnen van de opdracht uit te sluiten.
- A34 Het kan ook passend zijn om Scope 3 emissies van de opdracht uit te sluiten. Dit kan het geval zijn als de kwantificeringsmethoden die worden gebruikt sterk afhankelijk zijn van schattingen en tot een hoge mate van onzekerheid in de gerapporteerde emissies leiden. Verschillende kwantificeringsmethoden voor het schatten van de emissies die verbonden zijn aan vliegreizen kunnen bijvoorbeeld kwantificeringen opleveren die sterk uiteenlopen, zelfs wanneer identieke brongegevens worden gebruikt. Indien dergelijke Scope 3 emissiebronnen in de opdracht worden opgenomen, is het belangrijk dat:
- de kwantificeringsmethoden waarvan gebruik wordt gemaakt objectief worden geselecteerd; en
 - ze volledig worden beschreven samen met de onzekerheden die gepaard gaan met het gebruik ervan.

De verantwoordelijkheid van de entiteit voor het opstellen van het emissieverslag

(Zie Par. 17(c)(ii), 75(d))

- A35 Zoals vermeld in paragraaf A70 kunnen er zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit zijn. Deze kunnen er bij sommige opdrachten toe leiden dat de accountant concludeert dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen. Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit weinig ervaring heeft met het opstellen van emissieverslagen. In dergelijke omstandigheden kan het voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies geschikter zijn om onderworpen te zijn aan een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden of aan een adviesopdracht. Dit ter voorbereiding op een assurance-opdracht in een latere periode.

Wie hebben de criteria ontwikkeld

(Zie Par. 17(c)(iii))

- A36 Het emissieverslag kan zijn opgesteld voor regelgeving op het gebied van verslaggeving of voor een emissiehandelssysteem waarbij de van toepassing zijnde criteria en de rapportagevorm zijn beschreven. Dan is het waarschijnlijk dat uit de opdrachtomstandigheden blijkt dat de regelgever of de instantie die verantwoordelijk is voor de regeling de criteria heeft ontwikkeld. In omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd kan het echter onduidelijk zijn wie de criteria heeft ontwikkeld, tenzij dit in de toelichtingen bij het emissieverslag is vermeld.

Het veranderen van de opdrachtvoorwaarden

(Zie Par. 15 en 18)

- A37 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij niet akkoord gaat met een wijziging in de opdrachtvoorwaarden als er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.¹⁷ Er kan mogelijk geen redelijke rechtvaardiging bestaan voor een verzoek om de reikwijdte van de opdracht te wijzigen

¹⁷ Standaard 3000, paragraaf 29.

wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde emissiebronnen van de reikwijdte van de opdracht uit te sluiten. Dit vanwege de waarschijnlijkheid dat de conclusie van de accountant zou worden aangepast.

Planning

(Zie Par. 19)

- A38 Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak kan het relevant zijn om de nadruk die is gelegd op verschillende aspecten van de opzet en het bestaan van het informatiesysteem inzake broeikasgassen te beschouwen. In sommige gevallen kan de entiteit zich bijvoorbeeld buitengewoon bewust zijn van de noodzaak voor adequate interne beheersing om te zorgen voor de betrouwbaarheid van gerapporteerde informatie. Dit terwijl in andere gevallen de entiteit zich meer kan hebben gericht op het accuraat vaststellen van de wetenschappelijke, operationele of technische kenmerken van de informatie die wordt verzameld.
- A39 Kleinere opdrachten of eenvoudigere opdrachten (Zie Par. A19) kunnen door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het tot stand brengen van de algehele opdrachtaanpak voor een kleinere opdracht of voor een eenvoudigere opdracht, hoeft niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een kort memorandum op basis van besprekingen met de entiteit dienstdoet als vastlegging van de opdrachtaanpak mits de aangelegenheden die in paragraaf 19 zijn vermeld ook worden omvat.
- A40 De accountant kan beslissen om bepaalde delen van de planning met de entiteit te bespreken bij het bepalen van de reikwijdte van de opdracht of om het uitvoeren en beheren van de opdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande werkzaamheden af te stemmen op het werk van het personeel van de entiteit). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijven de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van de aangelegenheden die zijn opgenomen in de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma moet er op worden gelet dat de effectiviteit van de opdracht niet wordt aangetast. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de effectiviteit van de opdracht wordt aangetast door werkzaamheden te voorspelbaar te maken als de aard en timing hiervan in detail worden besproken met de entiteit.
- A41 Het uitvoeren van een assurance-opdracht is een iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. In sommige gevallen kan er informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze verschilt van hetgeen in een vroeger stadium van de opdracht werd verwacht. Systematische fouten die worden ontdekt bij het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij geselecteerde inrichtingen, kunnen er bijvoorbeeld op wijzen dat het noodzakelijk is om ook andere inrichtingen te bezoeken.

Plannen om gebruik te maken van een door de accountant ingeschakelde deskundige of andere accountant

(Zie Par. 19(e))

- A42 Het is mogelijk dat de opdracht wordt uitgevoerd door een multidisciplinair team dat bestaat uit een of meerdere deskundigen. Dit gebeurt voornamelijk bij relatief complexe opdrachten waarbij het waarschijnlijk is dat specialistische kennis inzake het kwantificeren van en rapporteren over emissies vereist is (Zie Par. A19). Standaard 3000 bevat een aantal vereisten met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige die wellicht nodig zijn om te overwegen in de planningsfasewanneer de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, worden vastgesteld.¹⁸

¹⁸ Standaard 3000, paragraaf 45(c), 52 en 54.

A43 Het is mogelijk gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant die bijvoorbeeld betrekking hebben op:

- een fabriek of ander soort inrichting op een afgelegen locatie;
- een dochtermaatschappij, divisie of branch in een ander rechtsgebied; of
- een joint venture of verbonden entiteit.

Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is om een andere accountant te verzoeken om werkzaamheden uit te voeren over informatie die in het emissieverslag zal worden opgenomen, kunnen de volgende omvatten:

- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die op de opdracht betrekking hebben, begrijpt en deze zal naleven en met name of hij onafhankelijk is;
- de deskundigheid van de andere accountant;
- de mate van betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
- de vraag of de andere accountant opereert in een gereguleerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op die accountant wordt uitgeoefend.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van materialiteit bij het plannen van de opdracht

(Zie Par. 20 en 21)

A44 De criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en het weergeven van het emissieverslag beschrijven. Hoewel criteria verschillende termen kunnen gebruiken om materialiteit te beschrijven, omvat het concept van materialiteit in het algemeen dat:

- afwijkingen inclusief weglatingen worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of in totaal, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij van invloed zijn op de relevante beslissingen die gebruikers op basis van het emissieverslag nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking of een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de beoogde gebruikers van het emissieverslag worden gebaseerd op een beschouwing van de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep. Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeftes van de beoogde gebruikers, wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeftes ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen.

A45 Een dergelijke uiteenzetting, indien aanwezig in de van toepassing zijnde criteria, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht. Indien de van toepassing zijnde criteria geen beschrijving bevatten van het concept van materialiteit, voorzien de kenmerken waaraan hierboven wordt gerefereerd, de accountant van een dergelijk referentiekader.

A46 Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant inzake de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep beschouwd. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat beoogde gebruikers:

- a een redelijke kennis hebben van met broeikasgassen verband houdende activiteiten en bereid zijn om de informatie in het emissieverslag met een redelijke toewijding te bestuderen;
- b begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en daarbij een bepaalde mate van zekerheid is verstrekt rekening houdend met materialiteitsniveaus, en begrip hebben van de concepten van materialiteit die zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;

- c begrijpen dat het kwantificeren van emissies onzekerheden omvat (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59); en
- d redelijke beslissingen nemen op basis van de informatie in het emissieverslag.

A47 Beoogde gebruikers en hun informatiebehoefte kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- investeerders en andere belanghebbenden zoals leveranciers, klanten, werknemers en het bredere publiek in het geval van vrijwillige informatieverschaffing. Hun informatiebehoefte kan verband houden met beslissingen om:
 - aandelen in de entiteit te kopen of verkopen;
 - aan de entiteit te lenen, ermee te handelen of er in dienst te zijn; of
 - om bevestigingen naar de entiteit of naar anderen, bijvoorbeeld politici, op te stellen.
- marktpartijen in het geval van een emissiehandelssysteem waarvan de informatiebehoefte verband kan houden met besluiten om te handelen in verhandelbare instrumenten (zoals vergunningen, rechten en compensaties) die door het systeem zijn gecreëerd of die boetes of andere sancties kunnen opleggen op basis van emissieoverschrijdingen;
- regelgevers en beleidsmakers in het geval van regelgeving op het gebied van verslaggeving. Hun informatiebehoefte kan verband houden met het monitoren van het naleven van de regelgeving op het gebied van verslaggeving en een breed scala aan besluiten van overheden die verband houden met het beperken van en aanpassen aan klimaatverandering, doorgaans op basis van geaggregeerde informatie;
- het management en de met governance belaste personen van de entiteit die informatie over emissies gebruiken voor strategische en operationele besluiten, zoals het kiezen tussen alternatieve technologieën en investerings- en desinvesteringsbeslissingen, mogelijk in afwachting van regelgeving op het gebied van verslaggeving of het invoeren van een emissiehandelssysteem.

De accountant is mogelijk niet in staat om iedereen die het assurance-rapport zal lezen te identificeren. Dit geldt in het bijzonder waar een groot aantal mensen toegang heeft tot het rapport. Met name in die gevallen waar de mogelijke gebruikers waarschijnlijk een breed scala aan belangen hebben met betrekking tot emissies, kunnen de beoogde gebruikers worden beperkt tot belangrijke belanghebbenden met significante en gemeenschappelijk belangen. De beoogde gebruikers kunnen op verschillende manieren worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door overeenstemming tussen de accountant en opdrachtgevende partij of door wet- of regelgeving.

A48 Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de omringende omstandigheden en worden door zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren beïnvloed. Het zij opgemerkt dat besluiten met betrekking tot materialiteit niet worden beïnvloed door het niveau van zekerheid. D.w.z. dat materialiteit voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid hetzelfde is als voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

A49 Er wordt vaak een percentage toegepast op een bepaalde benchmark als startpunt bij het vaststellen van de materialiteit. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark en een percentage kunnen beïnvloeden, omvatten onder meer:

- de elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag (bijvoorbeeld Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies, aftrek van emissies en verwijdering). Afhankelijk van de omstandigheden is een mogelijk geschikte benchmark, de gerapporteerde bruto-emissies. D.w.z. het totaal aan gerapporteerde Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies vóór vermindering met aftrek van emissies of verwijdering. Materialiteit houdt verband met de emissies die zijn omvat in de conclusie van de accountant. Het kan zijn dat de conclusie van de accountant niet het gehele emissieverslag omvat. In dat geval wordt materialiteit vastgesteld met betrekking tot alleen dat deel van het emissieverslag dat wordt omvat door de conclusie van de accountant alsof dit het emissieverslag was;
- de kwantiteit van een bepaalde soort emissies of de aard van een specifieke toelichting. In sommige gevallen zijn er bepaalde soorten emissies of specifieke toelichtingen waarvan afwijkingen, die groter of kleiner zijn dan de materialiteit van het emissieverslag in zijn geheel, aanvaardbaar

zijn. De accountant kan het bijvoorbeeld geschikt achten om een lagere of hogere materialiteit in te stellen voor de emissies uit een bepaald rechtsgebied, of voor een bepaald gas, bepaalde reikwijdte of inrichting;

- de wijze waarop het emissieverslag relevante informatie presenteert. Bijvoorbeeld of het een vergelijking met emissies uit voorgaande perioden, een basisjaar, of een emissieplafond bevat. In dit geval kan het bepalen van de materialiteit die betrekking heeft op de ter vergelijking opgenomen informatie een relevante overweging zijn. Daar waar een emissieplafond relevant is, kan de materialiteit worden vastgesteld die betrekking heeft op de toerekening van het emissieplafond als dit lager is dan de gerapporteerde emissies;
- de relatieve volatiliteit van emissies. Als emissies van verslagperiode tot verslagperiode bijvoorbeeld significant variëren, kan het passend zijn om de materialiteit vast te stellen op het lagere uiteinde van het fluctuatie-interval, zelfs als de huidige verslagperiode hoger uitvalt;
- de vereisten van de van toepassing zijnde criteria. In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria een grenswaarde vaststellen voor de nauwkeurigheid en kunnen zij hiernaar verwijzen als materialiteit. De criteria kunnen bijvoorbeeld een verwachting vermelden dat emissies worden gemeten door gebruik te maken van een vastgesteld percentage als 'grenswaarde inzake materialiteit'. Waar dit het geval is, voorziet de grenswaarde die door de criteria is vastgesteld de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht.

A50 Kwalitatieve factoren omvatten onder meer:

- de emissiebronnen;
- de betrokken soorten gassen;
- de context waarin de informatie in het emissieverslag zal worden gebruikt (bijvoorbeeld of de informatie is bestemd voor gebruik in een emissiehandelssysteem, voor het indienen bij een regelgever of toezichthouder, of voor opname in een wijdverspreid duurzaamheidsverslag); en de soorten beslissingen die de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen nemen;
- de vraag of er één of meer soorten emissies of toelichtingen zijn waarop de aandacht van de beoogde gebruiker zich neigt te richten. Bijvoorbeeld gassen die niet alleen bijdragen aan klimaatverandering, maar ook schadelijk zijn voor de ozonlaag;
- de aard van de entiteit, haar aanpak op het gebied van klimaatverandering en vooruitgang inzake doelstellingen die daar betrekking op hebben;
- de sector en de economische en gereglementeerde omgeving waarin de entiteit opereert.

Herziening naarmate de opdracht vordert

(Zie Par. 22)

A51 Het kan noodzakelijk zijn om de materialiteit te herzien als gevolg van:

- een wijziging in omstandigheden tijdens de opdracht (bijvoorbeeld: het afstoten van een groot deel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit);
- nieuwe informatie; of
- een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden.

Het kan bijvoorbeeld tijdens de opdracht blijken dat de daadwerkelijke emissies waarschijnlijk in aanzienlijke mate zullen verschillen van de emissies die aanvankelijk werden gebruikt om de materialiteit te bepalen. De accountant kan tijdens de opdracht tot de conclusie komen dat een lagere materialiteit (en, voor zover van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde types emissies of toelichtingen hierop) dan degene die aanvankelijk werd vastgesteld, passend is voor

het emissieverslag. Dan kan het noodzakelijk zijn om de uitvoeringsmaterialiteit, en de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden te herzien.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 23, 24, 25B, 25R en 26R)

- A52 De accountant maakt gebruik van professionele oordeelsvorming om de omvang te bepalen van het inzicht en van de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit betreft de werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die vereist zijn om een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht en of het identificeren en inschatten van risico's voldoende zijn in het kader van de doelstelling die in deze Standaard is vastgesteld. Het inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit om de entiteit te besturen. Zowel de diepgang van het inzicht als de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zijn kleiner voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
- A53 Het verwerven van inzicht en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang is een iteratief proces. Werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, verschaffen op zich niet voldoende en geschikte assurance-informatie waarop de conclusie van de accountant kan worden gebaseerd.

Onzekerheid

(Zie Par. 23(b)(i)c, 75(e))

A54 Het kwantificeringproces van broeikasgassen is slechts zelden 100% accuraat als gevolg van:

- a wetenschappelijke onzekerheid: Dit ontstaat door onvolledig wetenschappelijk inzicht in het meten van broeikasgassen. Bijvoorbeeld de mate van isoleren van broeikasgassen in biologische reservoirs en de waarden van het 'aardopwarmingsvermogen' die gebruikt worden om emissies van verschillende gassen te combineren en deze te rapporteren als equivalenten van koolstofdioxide, zijn onderworpen aan onvolledige wetenschappelijke kennis. De mate waarin wetenschappelijke onzekerheid van invloed is op het kwantificeren van gerapporteerde emissies ligt buiten de invloed van de entiteit. De mogelijkheid dat wetenschappelijke onzekerheid zal resulteren in een onredelijke variatie in de gerapporteerde emissies kan echter worden teniet gedaan. Dit kan door het gebruik van criteria die bepalen dat bij het opstellen van het emissieverslag specifieke wetenschappelijke veronderstellingen worden gebruikt, of van specifieke factoren die vorm geven aan die veronderstellingen; en
- b schattingsonzekerheid (of onzekerheid bij metingen) Dit is het resultaat van de metings- en berekeningsprocessen die worden gebruikt om emissies te kwantificeren binnen de grenzen van bestaande wetenschappelijke kennis. Schattingsonzekerheid kan verband houden met:
 - de gegevens waarop een schatting wordt gebaseerd (deze kan bijvoorbeeld verband houden met onzekerheid die inherent is aan de meetapparatuur waarvan gebruik wordt gemaakt); of
 - de methode inclusief, indien van toepassing, het model dat gebruikt wordt bij het maken van de schatting ook wel bekend als respectievelijk parameter- en modelonzekerheid).

De mate van schattingsonzekerheid is vaak controleerbaar voor de entiteit. Het terugbrengen van de mate van schattingsonzekerheid kan hogere kosten met zich meebrengen.

A55 Het feit dat het kwantificeren van de emissies van een entiteit aan onzekerheid is onderworpen, betekent niet dat de emissies van een entiteit geen geschikt object van onderzoek zijn. De van toepassing zijnde criteria kunnen bijvoorbeeld vereisen dat Scope 2 emissies uit elektriciteit worden berekend door een voorgeschreven emissiefactor toe te passen op het verbruikte aantal kilowatturen. De voorgeschreven emissiefactor zal gebaseerd zijn op veronderstellingen en modellen die mogelijk niet in

alle omstandigheden betrouwbaar zijn. Zolang de veronderstellingen en de modellen echter redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht, zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk onderworpen kunnen worden aan een assurance-opdracht.

A56 De situatie in paragraaf A55 kan worden vergeleken met kwantificering in overeenstemming met criteria die gebruikmaken van modellen en veronderstellingen op basis van de specifieke omstandigheden van een entiteit. Het gebruikmaken van modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor een entiteit zal waarschijnlijk tot een accuratere kwantificering leiden dan het gebruikmaken van bijvoorbeeld gemiddelde emissiefactoren voor een bepaalde sector. Dit zal waarschijnlijk ook leiden tot bijkomende risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de wijze waarop tot de modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor de entiteit tot stand zijn gekomen. Zoals vermeld in paragraaf A55 zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk onderworpen kunnen worden aan een assurance-opdracht, zolang de veronderstellingen en de modellen redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht.

A57 In sommige gevallen kan de accountant echter beslissen dat het niet passend is om een assurance-opdracht te aanvaarden als de invloed van onzekerheid op de informatie in het emissieverslag erg hoog is. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:

- een significant deel van de gerapporteerde emissies van de entiteit afkomstig is van diffuse bronnen (zie Par. A8) die niet worden gemonitord en waarvan de schattingsmethoden niet voldoende geavanceerd zijn; of
- wanneer een significant deel van de gerapporteerde verwijdering van de entiteit kan worden toegeschreven aan biologische reservoirs.

Het zij opgemerkt dat beslissingen over de vraag of een assurance-opdracht in dergelijke omstandigheden moet worden aanvaard niet worden beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien het niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid het ook niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

A58 Door de aard, oorzaken en gevolgen van onzekerheden die van invloed zijn op het emissieverslag van de entiteit in de toelichtingen bij het emissieverslag uiteen te zetten, worden de beoogde gebruikers geattendeerd op de onzekerheden die verband houden met de kwantificering van emissies. Dit kan in het bijzonder belangrijk zijn daar waar de beoogde gebruikers niet hebben bepaald van welke criteria gebruik wordt gemaakt. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld beschikbaar zijn voor een breed scala van gebruikers, zelfs wanneer de criteria voor een specifiek doeleinde vanuit de regelgeving zijn ontwikkeld.

A59 Aangezien onzekerheid een significant kenmerk is van alle emissieverslagen, vereist paragraaf 76(e) dat dit in het assurance-rapport wordt genoemd, ongeacht welke eventuele toelichtingen zijn opgenomen in het emissieverslag.¹⁹

De entiteit en haar omgeving

Onderbrekingen in de activiteiten

(Zie Par. 23(b)(iii))

A60 Onderbrekingen kunnen incidenten omvatten die zich onverwacht kunnen voordoen, zoals stopzettingen, of die gepland zijn, bijvoorbeeld als onderdeel van een onderhoudsprogramma. In sommige gevallen kunnen de activiteiten van periodieke aard zijn, bijvoorbeeld wanneer een inrichting alleen wordt gebruikt in piekperiodes.

Doelstellingen en strategieën met betrekking tot klimaatverandering

(Zie Par. 23(e))

¹⁹ Zie ook Standaard 3000, paragraaf 69(e).

A61 Het in overweging nemen van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en gerelateerde economische, regelgevings, fysieke en reputatierisico's kan de accountant ondersteunen bij het identificeren van afwijkingen van materieel belang. Als de entiteit bijvoorbeeld toezeggingen heeft gedaan om klimaatneutraal te worden kan dit voorzien in een stimulans om te lage emissies weer te geven zodat het lijkt alsof het doel binnen de gestelde tijd is gehaald. Aan de andere kant, als de entiteit ervan uitgaat dat zij in de toekomst onderworpen zal zijn aan een gereguleerd emissiehandelssysteem, kan dit een stimulans zijn om in de tussentijd te hoge emissies weer te geven. Dit om de mogelijkheid te vergroten dat de entiteit een grotere compensatie zal ontvangen bij de introductie van het systeem.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

(Zie Par. 24)

A62 Ook al wordt het van de accountant vereist dat hij alle werkzaamheden in paragraaf 24 uitvoert bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit, hij hoeft niet voor elk aspect van dit inzicht alle werkzaamheden uit te voeren.

Cijferanalyses om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

(Zie Par. 24(b))

A63 Cijferanalyses die worden uitgevoerd om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, kunnen aspecten van de entiteit identificeren waarvan de accountant zich niet bewust was. Dit kan helpen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang om een basis te verschaffen voor het opzetten en implementeren van manieren van inspelen op de ingeschatte risico's. Cijferanalyses kunnen bijvoorbeeld het vergelijken van de emissie van broeikasgassen van diverse inrichtingen met de productiecijfers van die inrichtingen omvatten.

A64 Cijferanalyses kunnen een hulpmiddel vormen bij het identificeren van het bestaan van ongebruikelijke gebeurtenissen en hoeveelheden, ratio's en trends die zouden kunnen wijzen op aangelegenheden die implicaties hebben voor de opdracht. Ongebruikelijke of onverwachte verbanden die worden geïdentificeerd, kunnen de accountant ondersteunen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang.

A65 Wanneer dergelijke cijferanalyses echter gebruikmaken van gegevens op een hoog aggregatieniveau (wat het geval kan zijn bij cijferanalyses die worden uitgevoerd om een inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten), geven de uitkomsten van de cijferanalyses slechts een eerste globale indicatie of er al dan niet sprake is van een afwijking van materieel belang. Overige assurance-informatie kan verzameld zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze kan in combinatie met de uitkomst van die cijferanalyses in dergelijke gevallen de accountant ondersteunen bij het verwerven van inzicht in, en het evalueren van, de resultaten van de cijferanalyses.

Observatie en inspectie

(Zie Par. 24(c))

A66 Observatie bestaat uit het kijken naar een proces dat of procedure die door anderen wordt uitgevoerd. Bijvoorbeeld de observatie van de accountant van het kalibreren van de monitoringsinstrumenten door de personeelsleden van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten. Observatie verschaft assurance-informatie over de uitvoering van een proces of van een procedure. Deze is echter beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de handeling wordt waargenomen. Dit kan invloed hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd.

A67 Onder inspectie vallen:

- a het onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, die op papier, in elektronische vorm of andere media zijn vastgelegd. Bijvoorbeeld vastleggingen van kalibraties van

een monitoringsinstrument. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft assurance-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en de bron daarvan. In het geval van interne vastleggingen en documenten, is dit afhankelijk van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen over de toestandoming ervan; of

b een fysiek onderzoek van bijvoorbeeld een kalibratie-instrument.

A68 Observatie en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen ondersteunen en kunnen tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden omvatten observatie en inspectie van het volgende:

- de activiteiten van de entiteit. Het observeren van processen en apparatuur inclusief monitoringsapparatuur in inrichtingen kan vooral relevant zijn daar waar significante Scope 1 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen;
- documenten (zoals plannen en strategieën met betrekking tot het beperken van emissies), vastleggingen (zoals vastleggingen van kalibraties en resultaten van testlaboratoria) en handleidingen waarin de werkzaamheden met betrekking tot het verzamelen van informatie en de interne beheersingsmaatregelen zijn vermeld;
- rapporten die zijn opgesteld voor het management of de met governance belaste personen, zoals interne of externe rapporten die betrekking hebben op de managementsystemen van de entiteit inzake het milieu;
- rapporten die zijn opgesteld door het management (zoals de kwartaalrapporten van het management) en de met governance belaste personen (zoals de notulen van vergaderingen van de raad van bestuur).

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit

(Zie Par. 25B, 25R en 26R)

A69 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt niet van de accountant vereist dat hij inzicht verwerft in alle componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies zoals dit wordt vereist bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Bovendien wordt niet van de accountant vereist dat hij de opzet van interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Daarom is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak niet noodzakelijk om een gedetailleerd inzicht te verwerven in de componenten van de interne beheersing van de entiteit. Het kan vaak wel passend zijn om bij de entiteit te verzoeken om inlichtingen over interne beheersingsactiviteiten en het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de kwantificering van en het rapporteren over emissies.

A70 Het inzicht van de accountant in de relevante componenten van interne beheersing kan twijfel doen ontstaan of er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is voor de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld (zie ook paragrafen A71 en A72, A92 en A93, en A96):

- zorgen over de integriteit van degenen die het emissieverslag opstellen kunnen zo ernstig zijn dat de accountant de conclusie trekt dat het risico van het geven van een verkeerde voorstelling in het emissieverslag door het management zodanig is dat een opdracht niet kan worden uitgevoerd;
- zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit kunnen ertoe leiden dat de accountant de conclusie trekt dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen.

Interne beheersingsactiviteiten relevant voor de opdracht

(Zie Par. 25R(d))

- A71 De oordeelsvorming van de accountant over de vraag of bepaalde interne beheersingsactiviteiten relevant zijn voor de opdracht kan beïnvloed zijn door de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen van de entiteit. Dit is inclusief de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, die relevant zijn voor het rapporteren over emissies. Naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, is het te verwachten dat de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen en daarmee verband houdende interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, zich ook ontwikkelen.
- A72 In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen zijn met name de interne beheersingsactiviteiten waarschijnlijk meer elementair, minder goed gedocumenteerd en mogelijk alleen op informele basis beschikbaar. Wanneer dit het geval is, zal de accountant het waarschijnlijk minder noodzakelijk achten om inzicht te verwerven in specifieke beheersingsactiviteiten om een inschatting te maken van de risico's op een afwijking van materieel belang. Hij zal dan verdere werkzaamheden opzetten die inspelen op de ingeschatte risico's. Aan de andere kant kan het in bepaalde gereguleerde systemen een vereiste zijn dat de informatiesystemen en interne beheersingsactiviteiten formeel worden gedocumenteerd en dat hun opzet wordt goedgekeurd door de regelgever of toezichthouder. Maar zelfs in een aantal van deze gevallen is het mogelijk dat niet alle relevante gegevensstromen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen worden gedocumenteerd. Het kan bijvoorbeeld waarschijnlijker zijn dat interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op het verzamelen van brongegevens uit het continu monitoren geavanceerd en goed-gedocumenteerd zijn en formeler zijn dan interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op latere verwerking van gegevens en het rapporteren hierover. (Zie ook Par. A70, A92 en A93 en A96).

Overige opdrachten die voor de entiteit worden uitgevoerd

(Zie Par. 27)

- A73 Informatie die is verkregen uit het uitvoeren van overige opdrachten voor de entiteit kan verband houden met bijvoorbeeld aspecten van de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit

(Zie Par. 31)

- A74 Het op locatie bij een inrichting (vaak aangeduid als een 'locatiebezoek') uitvoeren van observaties en inspecties naast andere werkzaamheden, kan belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Van de accountant kan worden verwacht dat zijn inzicht in de entiteit en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid uitgebreider is dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Derhalve zal het aantal inrichtingen waar de werkzaamheden op locatie worden uitgevoerd in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gewoonlijk groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.
- A75 Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij een inrichting (of het door een andere accountant laten uitvoeren van dergelijke werkzaamheden ten behoeve van de accountant) kan gedaan worden:
- als onderdeel van de planning;
 - bij het uitvoeren van werkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten; of
 - bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.
- Het uitvoeren van werkzaamheden bij significante inrichtingen is vaak met name belangrijk wanneer een opdracht voor het eerst wordt uitgevoerd:
- bij het in acht nemen van de volledigheid van Scope 1 bronnen en van reservoirs die in het emissieverslag zijn opgenomen; en
 - bij het vaststellen of de verzamelde gegevens van de entiteit en haar verwerkingssystemen en schattingstechnieken geschikt zijn ten opzichte van de onderliggende fysieke processen en de daarmee verband houdende onzekerheden.

A76 Zoals vermeld in paragraaf A74 kan het op locatie bij een inrichting uitvoeren van werkzaamheden belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Bij veel assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zal de accountant het ook noodzakelijk achten om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij iedere significante inrichting. Dit om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, in het bijzonder wanneer de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid waarbij de entiteit een aantal significante inrichtingen met Scope 1 emissies heeft, kan een betekenisvolle mate van zekerheid niet worden verkregen zonder dat de accountant werkzaamheden heeft uitgevoerd bij een selectie van significante inrichtingen. Het is mogelijk dat de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies terwijl de accountant bepaalt dat het niet mogelijk is voor hem (of voor een andere accountant namens hem) om doeltreffende en doelmatige werkzaamheden op locatie bij de inrichting uit te voeren. Dan kunnen alternatieve werkzaamheden één of meer van de onderstaande omvatten:

- het beoordelen van brondocumenten, energiestroomschema's en materiaalstroomschema's;
- het analyseren van de antwoorden op vragenlijsten door het management van de inrichting;
- het inspecteren van satellietbeelden van de inrichting.

A77 Om een adequate verslaggeving van de totale emissies te verkrijgen, kan de accountant besluiten dat het passend is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van niet significante inrichtingen. Dit geldt met name bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren die relevant kunnen zijn bij deze beslissing omvatten:

- de aard van de emissies bij verschillende inrichtingen. Het is bijvoorbeeld waarschijnlijker dat een accountant ervoor zal kiezen om een inrichting met Scope 1 emissies te bezoeken dan een entiteit met alleen Scope 2 emissies. In het tweede geval zal het onderzoeken van energiefacturen op het hoofdkantoor waarschijnlijk de voornaamste bron van assurance-informatie zijn;
- het aantal inrichtingen en hun omvang en in hoeverre ze bijdragen tot de totale emissies;
- de vraag of inrichtingen gebruikmaken van verschillende processen of van processen die gebruikmaken van verschillende technieken. Waar dit het geval is, kan het passend zijn om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van inrichtingen waarbij gebruik wordt gemaakt van verschillende processen of technologieën;
- de methoden die in verschillende inrichtingen worden gebruikt om informatie over emissies te verzamelen;
- de ervaring van de relevante personeelsleden bij verschillende inrichtingen;
- het na verloop van tijd afwisselen van de selectie van inrichtingen.

Interne auditafdeling

(Zie Par. 32)

A78 De interne auditfunctie van de entiteit is waarschijnlijk relevant voor de opdracht:

- als de aard van de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met het kwantificeren van en het rapporteren over emissies; en
- de accountant verwacht gebruik te maken van de interne auditfunctie om de aard of de timing van de uit te voeren werkzaamheden aan te passen, of de omvang hiervan te verkleinen.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag

(Zie Par. 33B(a) en 33R(a))

A79 Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag betreffen de risico's die een diepgaande invloed hebben op het emissieverslag als geheel. Dergelijke risico's zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met een specifieke soort emissies of specifiek niveau van toelichtingen. Zij zijn eerder het gevolg van situaties die de risico's op een afwijking van materieel belang in het algemeen kunnen vergroten, bijvoorbeeld door het doorbreken van de interne beheersing door het management. Risico's op een afwijking van materieel belang op

het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder relevant zijn bij de overweging van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A80 Risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een tekortschietende interne beheersingsomgeving. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat tekortkomingen zoals een gebrek aan competentie bij het management een diepgaande invloed kunnen uitoefenen op het emissieverslag en een algehele manier van inspelen van de accountant vereisen. Andere risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- niet-adequate, slecht beheerde of slecht gedocumenteerde mechanismen voor het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan competentie bij personeelsleden bij het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan betrokkenheid van het management bij de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- het niet accuraat identificeren van alle bronnen van broeikasgassen;
- het risico van fraude, bijvoorbeeld in samenhang met de markt voor het verhandelen van emissies;
- het presenteren van informatie met betrekking tot voorgaande verslagperiodes die niet is opgesteld op een consistente basis. Bijvoorbeeld vanwege wijzigingen in afbakeningen of vanwege veranderingen in meetmethoden;
- het misleidend weergeven van informatie in het emissieverslag. Bijvoorbeeld door ten onrechte nadruk te leggen op uitzonderlijk gunstige gegevens of trends;
- inconsistente kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen, inclusief verschillende methoden voor het vaststellen van de organisatorische afbakening bij verschillende inrichtingen;
- fouten in conversie van eenheden bij het consolideren van informatie van inrichtingen;
- inadequate toelichting van wetenschappelijke onzekerheden en belangrijke veronderstellingen die verband houden met schattingen.

Het gebruik van beweringen

(Zie Par. 33B(b) en 33R(b))

A81 De accountant maakt gebruik van beweringen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hij kan er gebruik van maken bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid om de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen te beschouwen.

A82 Bij het bevestigen dat het emissieverslag is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria doet de entiteit expliciet of impliciet beweringen met betrekking tot de kwantificering, presentatie en toelichting van emissies. Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen:

- a beweringen over de kwantificering van emissies voor de periode die onderworpen is aan assurance:
 - i *het voorkomen* - emissies die zijn vastgelegd hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
 - ii *volledigheid* - alle emissies die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd (zie paragrafen A30, A31, A32, A33 en A34 voor een uiteenzetting van volledigheid met betrekking tot de verschillende Scope emissies);
 - iii *nauwkeurigheid* - de kwantificering van emissies is op juiste wijze vastgelegd;
 - iv *afgrenzing* - emissies zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd;
 - v *rubricering* - emissies zijn als de juiste soort vastgelegd.
- b beweringen over de presentatie en toelichtingen:
 - i *het voorkomen en verantwoordelijkheid* - de toegelichte emissies en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;

- ii *volledigheid* - alle toelichtingen die in het emissieverslag dienen te worden opgenomen zijn ook opgenomen;
- iii *rubricering en begrijpelijkheid* - informatie inzake emissies is op de juiste wijze gepresenteerd en omschreven, en de opgenomen toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd;
- iv *nauwkeurigheid en kwantificering* - kwantificering van emissies en daarmee verband houdende informatie die is opgenomen in het emissieverslag, worden op juiste wijze toegelicht;
- v *consistentie* - kwantificeringsgrondslagen zijn consistent met die in de voorgaande periode of wijzigingen zijn gerechtvaardigd en op correcte wijze toegepast en op adequate wijze toegelicht; en de eventuele vergelijkende informatie, is weergegeven zoals in de voorgaande periode of op passende wijze aangepast.

Het steunen op de interne beheersing

(Zie Par. 33R)

A83 De inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan een verwachting omvatten dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (d.w.z. dat de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van overige werkzaamheden). In dat geval wordt op grond van paragraaf 38R van de accountant vereist dat hij toetsingen opzet en uitvoert om de werking van die interne beheersingsmaatregelen te toetsen.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 34)

Fraude

(Zie Par. 28, 34(a))

- A84 Afwijkingen in het emissieverslag kunnen het gevolg zijn van fraude of van fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is of de onderliggende handeling die resulteert in de afwijking in het emissieverslag al dan niet opzettelijk is.
- A85 Stimulansen voor opzettelijke afwijkingen in het emissieverslag kunnen aan het licht komen. Dit kan als bijvoorbeeld een significant bestanddeel van de beloning van degenen die direct bij het proces inzake het rapporteren van emissies betrokken zijn, of die de gelegenheid hebben om hier invloed op uit te oefenen, afhankelijk is van het behalen van agressieve doelstellingen met betrekking tot broeikasgassen. Zoals vermeld in paragraaf A61 kunnen andere stimulansen om te hoge of te lage emissies weer te geven het resultaat zijn van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en de gerelateerde economische, regelgevings-, fysieke en reputatierisico's.
- A86 Hoewel de term 'fraude' in juridische zin breed wordt geïnterpreteerd, is de accountant in het kader van deze Standaard gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in het emissieverslag veroorzaakt. Hoewel de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan identificeren dat fraude voorkomt, stelt hij niet juridisch vast dat fraude heeft plaatsgevonden.

Het niet-naleven van wet- en regelgeving

(Zie Par. 34(b), 77(c))

- A87 Deze Standaard onderscheidt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving als volgt:
- a de bepalingen van wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van materiële hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag, in die zin dat zij de gerapporteerde hoeveelheden en toelichtingen in het emissieverslag van een entiteit bepalen. Par. 34(b) vereist dat de accountant de waarschijnlijkheid overweegt

van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van het niet naleven van bepalingen van dergelijke wet- of regelgeving bij het uitvoeren van de werkzaamheden die worden vereist in paragrafen 33B of 33R; en

- b andere wet- of regelgeving die niet van directe invloed is op het bepalen van de hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag. De naleving hiervan kan echter fundamenteel zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor het vermogen van een entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, of voor het vermijden van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit of het naleven van regelgeving inzake het milieu). Het plannen en uitvoeren van een opdracht met een professioneel kritische instelling, zoals vereist op grond van Standaard 3000²⁰, is belangrijk. Dit in de context van het alert blijven op de mogelijkheid dat werkzaamheden die zijn toegepast met als doel een conclusie over het emissieverslag te vormen, gevallen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van dergelijke wet- of regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen.

Andere oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 34)

A88 Voorbeelden van factoren waarnaar in paragraaf 34(c)–(k) wordt verwezen, omvatten:

- a de weglating van een of meer emissiebronnen is waarschijnlijker voor bronnen die minder voor de hand liggen en over het hoofd kunnen worden gezien, zoals diffuse emissies;
- b significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving kunnen bijvoorbeeld een toename in duurzame energie doelstellingen of significante prijswijzigingen voor emissierechten onder een emissiehandelssysteem omvatten. Dit kan bijvoorbeeld leiden tot een groter risico op foutieve classificering van bronnen bij een elektriciteitsgenerator;
- c de aard van de activiteiten van de entiteit kan complex zijn (er kunnen bijvoorbeeld meerdere en uiteenlopende inrichtingen en processen bij betrokken zijn), discontinu (bijvoorbeeld piekbelasting bij het genereren van elektriciteit), of resulteren in weinig of zwakke relaties tussen de emissies van de entiteit en andere meetbare activiteitsniveaus (bijvoorbeeld bij een kobalt-nikkelfabriek). In dergelijke gevallen kan de kans op betekenisvolle cijferanalyses significant afnemen. Veranderingen in activiteiten of grenzen (bijvoorbeeld de introductie van nieuwe processen of de verkoop, aankoop of uitbesteding van emissiebronnen of opslagreservoirs) kunnen ook risico's op een afwijking van materieel belang met zich meebrengen (bijvoorbeeld door onbekendheid met kwantificering of rapportageprocedures). Daarnaast kunnen dubbeltellingen van een emissiebron of opslagreservoir voorkomen als gevolg van onvoldoende coördinatie in het identificeren van bronnen en reservoirs bij een complexe installatie;
- d het selecteren van een ongeschikte kwantificeringmethode (bijvoorbeeld het berekenen van Scope 1 emissies met behulp van een emissiefactor terwijl er een meer nauwkeurige directe meetmethode beschikbaar is en deze ook geschikter zou zijn). Het selecteren van een geschikte kwantificeringmethode is in het bijzonder van belang wanneer de methode is gewijzigd. Dit is omdat beoogde gebruikers vaak geïnteresseerd zijn in de emissietrends over een bepaalde periode of ten opzichte van een basisjaar. Sommige criteria kunnen vereisen dat kwantificeringsmethoden alleen worden veranderd wanneer in het vervolg van een meer nauwkeurige methode gebruikgemaakt zal worden. Andere factoren die verband houden met de aard van kwantificeringsmethoden omvatten:
 - i het niet correct toepassen van een kwantificeringmethode, zoals het niet kalibreren van meetinstrumenten of deze niet vaak genoeg aflezen, of het gebruikmaken van een emissiefactor die onder de omstandigheden niet geschikt is. Een emissiefactor kan bijvoorbeeld

²⁰ Standaard 3000, paragraaf 37.

- worden gebaseerd op een veronderstelling van voortdurend gebruik en is na een stopzetting mogelijk niet langer toepasbaar;
- ii complexiteit in kwantificeringsmethoden, die waarschijnlijk een hoger risico van een afwijking van materieel belang met zich meebrengt. Bijvoorbeeld:
 - a uitgebreide of complexe rekenkundige bewerking van brongegevens (zoals het gebruikmaken van complexe mathematische modellen);
 - b uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor faseovergangen (zoals gebruikt om metingen van vloeistoffen om te rekenen naar metingen van gas); of
 - c uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor eenheden (zoals gebruikt om het imperiale stelsel om te rekenen naar het metrieke stelsel).
 - iii veranderingen in kwantificeringsmethoden of in input-variabelen (bijvoorbeeld als de gebruikte kwantificeringsmethode is gebaseerd op het koolstofgehalte van biomassa en de samenstelling van de gebruikte biomassa gedurende de verslagperiode verandert).
- e significante niet-routinematige emissies of aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen brengen een groter risico op een afwijking van materieel belang met zich mee dan routinematige, niet-complexe emissies die zijn onderworpen aan systematische kwantificering en verslaggeving. Niet-routinematige emissies zijn emissies die door hun aard of omvang ongebruikelijk zijn en daardoor niet vaak voorkomen (bijvoorbeeld eenmalige gebeurtenissen zoals een storing in de fabriek of een omvangrijke lekkage). Aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen kunnen de ontwikkeling van subjectieve schattingen omvatten. De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn vanwege aangelegenheden als:
- i een grotere mate van directe betrokkenheid van het management bij het specificeren van de kwantificeringsmethoden of bij de wijze van rapporteren;
 - ii een grotere mate van handmatig ingrijpen bij het verzamelen en verwerken van gegevens;
 - iii complexe berekeningen of kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes;
 - iv de aard van niet-routinematige emissies, waardoor het voor de entiteit moeilijk is om effectieve interne beheersingsmaatregelen over de risico's te implementeren;
 - v kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes voor schattingen kunnen verschillend worden geïnterpreteerd;
 - vi de toe te passen oordeelsvorming kan subjectief of complex zijn.
- f het opnemen van Scope 3 emissies:
- i waarbij de brongegevens waarvan gebruik wordt gemaakt bij het kwantificeren niet door de entiteit worden beheerd; of
 - ii waarbij de kwantificeringsmethoden waarvan gewoonlijk gebruik wordt gemaakt onnauwkeurig zijn of tot grote verschillen in de gerapporteerde emissies kunnen leiden (Zie Par. A31, A32, A33 en A34).
- g aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop zij zijn gebaseerd omvatten bijvoorbeeld:
- i inzicht in de gegevens waarop schattingen zijn gebaseerd;
 - ii de methode inclusief, indien van toepassing, het model waarvan gebruik is gemaakt bij het maken van schattingen;
 - iii relevante aspecten van de interne beheersingsomgeving en het informatiesysteem;
 - iv de vraag of de entiteit gebruik heeft gemaakt van een deskundige;
 - v de veronderstellingen die aan schattingen ten grondslag liggen;
 - vi de vraag of er een wijziging heeft plaatsgevonden of had moeten plaatsvinden ten opzichte van de voorgaande verslagperiodes in de methode voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en
 - vii de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit een inschatting heeft gemaakt van de invloed van schattingsonzekerheid op het emissieverslag, inclusief:

- a de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit alternatieve veronderstellingen of resultaten in de beschouwing heeft betrokken. Bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect op een schatting te bepalen van wijzigingen in de veronderstellingen;
- b hoe de entiteit de schatting vaststelt wanneer de analyse een aantal scenario's voor de uitkomsten laat zien; en
- c de vraag of de entiteit het resultaat monitort van schattingen die in de voorgaande verslagperiode zijn gemaakt en of zij op passende wijze heeft gereageerd op het resultaat van die monitoringprocedure.

A89 Voorbeelden van andere factoren die kunnen leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:

- menselijke fouten bij het kwantificeren van emissies, waarvan het waarschijnlijker is dat deze zich voordoen als het personeel niet bekend is met of onvoldoende is opgeleid met betrekking tot emissieprocessen of het vastleggen van gegevens;
- overmatig vertrouwen op een slecht opgezet informatiesysteem dat mogelijk over slechts een paar effectieve interne beheersingsmaatregelen beschikt. Bijvoorbeeld het gebruikmaken van spreadsheets zonder adequate interne beheersingsmaatregelen;
- handmatige aanpassingen van activiteitsniveaus die anders automatisch worden vastgelegd. Handmatige input kan bijvoorbeeld worden vereist als een meetinstrument voor het affakkelen overbelast raakt;
- significante externe ontwikkelingen zoals toegenomen maatschappelijke aandacht voor een specifieke inrichting.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

Assurance-opdrachten met een beperkte en met een redelijke mate van zekerheid

(Zie Par. 8, 35, 36, 37B, 37R, 38R, 39R, 40R en 41R, 42B, 42R, 43B en 43R, 46)

A90 Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in een emissieverlag omvatten:

- a de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
 - de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval kan zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - waar de entiteit gebruikmaakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In

- dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen;
- waar de entiteit steenkool verbrandt, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de eigenschappen van de steenkool onafhankelijk te analyseren. Hij kan echter bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten dat het beoordelen van de vastleggingen van de resultaten van laboratoriumtesten op een adequate manier inspeelt op het geïdentificeerde risico op een afwijking van materieel belang.
- b bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn de verdere werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht is beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
- het selecteren van minder items voor onderzoek;
 - het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses en detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
 - het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij minder inrichtingen.
- c bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses opgezet worden om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.²¹

Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen. Dit kan door bij de entiteit om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen. Dit zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen zoals in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid vereist is op grond van paragraaf 43R(a).

Bovendien kan de accountant wanneer hij cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:

- gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens. Bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijks gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 35)

- A91 De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag kan het volgende omvatten:
- het assurance-team er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;

²¹ Dit hoeft niet altijd het geval te zijn. In sommige omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld een nauwkeurige verwachting ontwikkelen op basis van vastgestelde fysieke of chemische verbanden, zelfs bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

- het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of 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 werkzaamheden;
- het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of
 - door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.

A92 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissie-verslag, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloedt door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:

- meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
- het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.

A93 Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden. (Zie ook Par. A70, A71 en A72 en A96)

Voorbeelden van verdere werkzaamheden

(Zie Par. 37B en 37R, 40R)

A94 Verdere werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende het verzamelen en vastleggen van activiteitsgegevens, zoals het aantal kilowattuur aan ingekochte elektriciteit;
- het aansluiten van emissiefactoren met geschikte bronnen (bijvoorbeeld overheidspublicaties) en het beoordelen van hun toepasbaarheid in de omstandigheden;
- het beoordelen van joint venture overeenkomsten en andere contracten die relevant zijn voor het bepalen van de organisatorische afbakening;
- reconciliatie van vastgelegde gegevens met bijvoorbeeld kilometertellers van voertuigen waarvan de entiteit de eigenaar is;
- het opnieuw uitvoeren van berekeningen (bijvoorbeeld van massabalans- en energiebalansberekeningen) en reconciliatie van de opgemerkte verschillen;
- het opnemen van standen van continue monitoringsapparatuur;
- het observeren of opnieuw uitvoeren van fysieke metingen, zoals het peilen van olietanks;
- het analyseren van de degelijkheid en geschiktheid van unieke technieken voor metingen of kwantificering, in het bijzonder van complexe methoden die bijvoorbeeld recycle of feedback loops omvatten;

- het nemen van steekproeven en het onafhankelijk analyseren van eigenschappen van grondstoffen zoals steenkool, of het observeren van de steekproeftechnieken van de entiteit en het beoordelen van de resultaten van laboratoriumtesten;
- het controleren van de nauwkeurigheid van berekeningen en de geschiktheid van gebruikte berekeningsmethoden (bijvoorbeeld de omzetting en aggregatie van input metingen);
- het aansluiten van vastgelegde gegevens met brondocumenten, zoals vastleggingen van de productie, vastleggingen van brandstofverbruik en facturen voor ingekochte energie.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 37B(a) en 37R(a))

A95 Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:

- inherente beperkingen van de capaciteiten van meetapparatuur en de frequentie van hun kalibratie;
- kenmerken met betrekking tot het aantal, de aard, de geografische spreiding en eigendom van de inrichtingen waarvan de gegevens zijn verzameld;
- het aantal en de aard van de diverse gassen en emissiebronnen die in het emissieverslag zijn opgenomen;
- de vraag of processen waarmee emissies verband houden al dan niet continu zijn en het risico dat dergelijke processen verstoord zullen worden;
- de complexiteit van methoden voor het meten van activiteiten en voor het berekenen van emissies. Sommige processen vereisen bijvoorbeeld unieke methoden voor metingen en berekeningen;
- het risico op niet-geïdentificeerde diffuse emissies;
- de mate waarin de hoeveelheid emissies aansluit op direct beschikbare inputgegevens;
- de vraag of het personeel dat verantwoordelijk is voor het verzamelen van gegevens ook training heeft gehad met betrekking tot relevante methoden en de frequentie van het verloop van dergelijk personeel;
- de aard en het niveau van de automatisering waarvan gebruik wordt gemaakt bij het verkrijgen en het bewerken van gegevens;
- de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- de complexiteit van criteria en van kwantificerings- en rapporteringsgrondslagen, inclusief de wijze waarop de organisatorische afbakening wordt bepaald.

De werking van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 37R(a)(ii), 38R(a))

A96 In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de accountant worden geïdentificeerd. Het kan ook zijn dat de mate waarin hun bestaan of werking is gedocumenteerd door de entiteit beperkt is. Daarom kan het voor de accountant efficiënter zijn om verdere werkzaamheden uit te voeren die hoofdzakelijk bestaan uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (Zie ook Par. A70, A71 en A72 en A92 en A93).

Het overtuigende karakter van de assurance-informatie

(Zie Par. 37B(b) en 37R(b))

A97 Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. Hij kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is. Bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

Risico's waarvoor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen

(Zie: 38R(b))

A98 Het kwantificeren van emissies kan processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen. Daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitsgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen:

- is de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
- is de kans dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Werkzaamheden inzake bevestigingen

(Zie Par. 41R)

A99 Werkzaamheden inzake externe bevestigingen kunnen relevante assurance-informatie verschaffen over informatie als:

- gegevens over activiteiten die zijn verzameld door een derde partij, zoals gegevens over:
 - vlieguren van werknemers die door een reisbureau zijn verzameld;
 - de door een leverancier gemeten instroom van energie bij een inrichting; of
 - afgelegde kilometers van leasevoertuigen die zijn vastgelegd door een externe wagenpark-beheerder.
- gegevens over benchmarks in de sector die gebruikt worden bij het berekenen van de emissiefactor;
- de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen, of informatie over de vraag of andere partijen bepaalde emissies al dan niet in hun emissieverslag opnemen bij het in overweging nemen van de organisatorische afbakening van de entiteit;
- de resultaten van in laboratoria uitgevoerde analyses van steekproeven (bijvoorbeeld de calorische waarde van monsters van inputs).

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 42B en 42R)

A100 In veel gevallen staat de vaste verhouding van fysieke of chemische verbanden tussen bepaalde emissies en andere meetbare verschijnselen toe dat er krachtige cijferanalyses worden opgezet (bijvoorbeeld het verband tussen brandstofverbruik en de emissies van koolstofdioxide en distikstofmonoxide (lachgas)).

A101 Zo is het ook mogelijk dat er een redelijk voorspelbaar verband bestaat tussen emissies en financiële of operationele informatie (bijvoorbeeld de relatie tussen Scope 2 emissies afkomstig van elektriciteit en het grootboeksaldo voor de inkoop van elektriciteit of van het aantal werkzame uren). Andere cijferanalyses omvatten mogelijk vergelijkingen van informatie over de emissies van de entiteit met externe gegevens zoals sectorgemiddelden. Of het analyseren van trends gedurende de verslagperiode voor het identificeren van tegenstrijdigheden zodat deze verder onderzocht kunnen worden en het

analyseren van trends gedurende meerdere verslagperiodes. Dit om vast te stellen of deze consistent zijn met andere omstandigheden zoals het verwerven of het afstoten van inrichtingen.

A102 Cijferanalyses kunnen in het bijzonder effectief zijn wanneer uitgesplitste gegevens direct beschikbaar zijn. Of wanneer de accountant aanleiding heeft om de gegevens waarvan gebruik gemaakt zal worden, als betrouwbaar te beschouwen, zoals wanneer deze afkomstig zijn van een goed beheerste bron. In sommige gevallen zijn de te gebruiken gegevens vastgelegd in het systeem van financiële verslaggeving. Zij kunnen ook zijn ingevoerd in een ander informatiesysteem parallel met het invoeren van daarmee verband houdende financiële gegevens en een aantal algemene interne beheersingsmaatregelen die op die input worden toegepast. Bijvoorbeeld de hoeveelheid ingekochte brandstof zoals die is vastgelegd op facturen van leveranciers kan bijvoorbeeld input zijn onder dezelfde voorwaarden als waaronder relevante facturen in een crediteurensysteem worden opgenomen. In sommige gevallen kunnen gegevens die gebruikt zullen worden een integrale input zijn voor operationele besluiten. Derhalve kunnen zij onderworpen zijn aan nauwgezet onderzoek door het uitvoerend personeel of onderworpen zijn aan afzonderlijke externe controlemaatregelen (bijvoorbeeld als onderdeel van een joint venture overeenkomst of toezicht door een regelgever of toezichthouder).

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 44B, 44R en 45R)

A103 In sommige gevallen kan het passend zijn voor de accountant om te evalueren hoe de entiteit alternatieve vooronderstellingen of resultaten in overweging heeft genomen en waarom zij deze heeft verwerpen.

A104 Bij sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid kan het voor de accountant passend zijn om één of meer van de werkzaamheden die zijn geïdentificeerd in paragraaf 45R uit te voeren.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. 46)

A105 Het nemen van steekproeven omvat:

- a een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Het aanvaardbare niveau van het opdrachtrisiko is lager is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan ook gelden voor het aanvaardbare niveau van steekproefrisico in het geval van detailcontroles. Wanneer er voor detailcontroles bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gebruik wordt gemaakt van steekproeven, kan derhalve de steekproefomvang groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in soortgelijke omstandigheden;
- b het op zodanige wijze selecteren van eenheden voor de steekproef dat elke steekprofeenheid in de populatie een kans maakt om te worden geselecteerd, alsmede het uitvoeren van werkzaamheden die passend zijn voor het beoogde doel voor elk geselecteerd element. Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is de opgezette werkzaamheden of passende alternatieve werkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen. Dan 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;
- c het onderzoeken van de aard en oorzaak van geïdentificeerde deviaties of afwijkingen, en het evalueren van de mogelijke effecten daarvan op het doel van de maatregel en op andere gebieden van de opdracht;
- d het evalueren van:
 - i de resultaten van de steekproef, inclusief het op de populatie projecteren van in de steekproef ontdekte afwijkingen bij detailcontroles; en
 - ii de vraag of het gebruikmaken van steekproeven een passende basis heeft verschaft om conclusies te kunnen trekken over de populatie die is getoetst.

Fraude en wet- of regelgeving

(Zie Par. 47)

A106 Bij het inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de opdracht wordt geïdentificeerd kan het bijvoorbeeld passend zijn dat de accountant:

- de aangelegenheid met de entiteit bespreekt;
- de entiteit verzoekt om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit of een regelgever of toezichthouder;
- de implicaties van de aangelegenheid met betrekking tot andere aspecten van de opdracht in overweging neemt, inclusief de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen van de entiteit;
- juridisch advies inwint over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- met derden communiceert (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het assurance-rapport niet afgeeft;
- de opdracht teruggeeft.

A107 De handelingen die in paragraaf A106 worden vermeld, kunnen geschikt zijn voor het inspelen op de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. Het kan ook passend zijn om de aangelegenheid overeenkomstig paragraaf 77 van deze Standaard in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport te beschrijven, tenzij de accountant:

- a de conclusie trekt dat de niet-naleving van materiële invloed is op het emissieverslag en niet op adequate wijze in het emissieverslag is weergegeven; of
- b door de entiteit wordt gehinderd in het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om te evalueren of het niet-naleven dat van materieel belang kan zijn op het emissieverslag, heeft plaatsgevonden, of waarschijnlijk heeft plaatsgevonden. In dit geval is paragraaf 66 van Standaard 3000 van toepassing.

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag

(Zie Par. 48B en 48R)

A108 Zoals vermeld in paragraaf A71 is het te verwachten dat naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, dit ook geldt voor de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Bij onderontwikkelde informatiesystemen kan het aggregatieproces heel informeel zijn. Bij meer geavanceerde systemen kan het aggregatieproces systematischer zijn en formeel worden gedocumenteerd. De aard en ook de omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanpassingen en de wijze waarop de accountant het emissieverslag afstemt met of aansluit op de onderliggende administratie hangt af van:

- de aard en complexiteit van het kwantificerings- en verslaggevingsproces van de entiteit; en
- de daarmee verband houdende risico's op een afwijking van materieel belang.

Aanvullende werkzaamheden

(Zie Par. 49B en 49R)

A109 Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Als de accountant de geplande werkzaamheden uitvoert, kan de verkregen assurance-informatie ervoor zorgen dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert. Dergelijke werkzaamheden kunnen inhouden dat de accountant de entiteit verzoekt om de aangelegenheid of aangelegenheden die hij heeft geïdentificeerd te onderzoeken en om aanpassingen in het emissieverslag te maken als dit passend is.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 49B en 49B(b))

A110 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. Bij locatiebezoeken kan de accountant bijvoorbeeld een mogelijke emissiebron identificeren die niet lijkt te zijn opgenomen in het emissieverslag. In die gevallen verzoekt de accountant om verdere inlichtingen of de mogelijke bron in het emissieverslag is opgenomen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 49B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

A111 Het is mogelijk dat er in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een aangelegenheid (of aangelegenheden) onder de aandacht van de accountant komt die ertoe leidt dat de accountant zou moeten concluderen dat het emissieverslag mogelijk een afwijking van materieel belang kan bevatten. Dan vereist paragraaf 49B van de accountant dat hij aanvullende werkzaamheden opzet en uitvoert. Als de accountant na het uitvoeren hiervan echter niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om:

- te concluderen dat de aangelegenheid (-heden) er waarschijnlijk niet toe leidt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
- vast te stellen dat deze er wel toe zal leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang zal bevatten;

is er sprake van een beperking in de reikwijdte.

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen

(Zie Par. 50)

A112 De accountant kan een hoeveelheid vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd. Dit omdat de accountant verwacht dat de accumulatie van zulke hoeveelheden duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op het emissieverslag. 'Duidelijk triviaal' is geen andere uitdrukking voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn, zullen van een geheel andere (kleinere) orde van grootte zijn, dan de materialiteit die overeenkomstig deze Standaard is vastgesteld. Dit zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbelangrijk zijn, ongeacht of ze afzonderlijk of op geaggregeerde wijze in overweging worden genomen en ongeacht of ze naar enige criteria van omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de aangelegenheid niet beschouwd als zijnde duidelijk triviaal.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant

Het communiceren met een andere accountant

(Zie Par. 57(a))

A113 Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam met een andere accountant kan bespreken met betrekking tot:

- de uit te voeren werkzaamheden;
- het gebruik dat van deze werkzaamheden zal worden gemaakt; en
- de vorm en inhoud van de communicatie van de andere accountant met het opdrachtteam; kunnen het volgende omvatten:
 - een verzoek dat de andere accountant, wetend in welke context het opdrachtteam van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat de andere accountant met het opdrachtteam zal samenwerken;
 - de uitvoeringsmaterialiteit voor de werkzaamheden van de andere accountant, die lager kan zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit voor het emissieverslag (en, voor zover van toepassing, lager dan

het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop) en de grenswaarde waarboven afwijkingen in het emissieverslag niet als duidelijk triviaal kun worden beschouwd;

- geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag die relevant zijn voor de werkzaamheden van de andere accountant. En een verzoek dat de andere accountant overige risico's die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd die van materieel belang kunnen zijn voor het emissieverslag en zijn manieren van inspelen op die risico's tijdig communiceert.

Communicatie van een andere accountant

(Zie Par. 57(a))

A114 Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam een andere accountant kan verzoeken te communiceren omvatten:

- de vraag of de andere accountant heeft voldaan aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepsopdracht, inclusief voorschriften inzake onafhankelijkheid en deskundigheid;
- de vraag of de andere accountant de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
- informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in het emissieverslag;
- een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd en die niet duidelijk triviaal zijn;
- indicatoren van mogelijke tendentie bij het opstellen van de relevante informatie;
- een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd;
- overige significante aangelegenheden die de andere accountant aan de entiteit heeft gecommuniceerd, of verwacht te zullen communiceren, inclusief fraude of vermoede fraude;
- alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor het emissieverslag of waarop de andere accountant de aandacht van het opdrachtteam wil vestigen, inclusief uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de andere accountant aan de entiteit heeft verzocht;
- het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de andere accountant.

Assurance-informatie

(Zie Par. 57(b))

A115 Relevante overwegingen bij het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werkzaamheden van een andere accountant kunnen omvatten:

- besprekingen met de andere accountant over bedrijfsactiviteiten die relevant zijn voor werkzaamheden van die andere accountant die significant zijn voor het emissieverslag;
- besprekingen met de andere accountant over de vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang in de relevante informatie;
- het beoordelen van de documentatie van de andere accountant inzake de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, het inspelen op die risico's en conclusies. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de andere accountant weergeeft over de geïdentificeerde significante risico's.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 58)

A116 In aanvulling op de op grond van paragraaf 58 vereiste schriftelijke bevestigingen, kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. De persoon of personen aan wie de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt, zal gewoonlijk een lid van het senior management zijn of van de met governance belaste personen. Management- en governancestructuren kunnen per rechtsgebied en entiteit verschillen als gevolg van invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden, en de grootte en eigendomsstructuur. Derhalve is het voor deze Standaard niet mogelijk om voor alle opdrachten de juiste persoon of personen te specificeren die om schriftelijke bevestigingen verzocht worden. De entiteit kan bijvoorbeeld een inrichting zijn die op zich geen afzonderlijke juridische entiteit is. In die gevallen kan professionele oordeelsvorming nodig zijn bij het identificeren van het juiste management of de met governance belaste personen van wie om schriftelijke bevestigingen worden verzocht.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

(Zie Par. 61)

A117 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- het publiceren van herziene emissiefactoren door een overheidsinstelling;
- wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- verbeterde wetenschappelijke kennis;
- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. 62 en 63, 75(c))

A118 Wet- of regelgeving of de opdrachtvoorwaarden kunnen de vereisten specificeren inzake de presentatie, verslaggeving en zekerheid van de ter vergelijking opgenomen informatie in het emissieverslag. Een belangrijk verschil tussen financiële overzichten en een emissieverslag is dat de hoeveelheden die in een emissieverslag worden gepresenteerd de emissies meten voor een afzonderlijke periode en niet gebaseerd zijn op cumulatieve hoeveelheden in de tijd. Daarom is de gepresenteerde ter vergelijking opgenomen informatie niet van invloed op informatie van het lopende jaar, tenzij emissies in de verkeerde verslagperiode zijn vastgelegd en de hoeveelheden daardoor mogelijk gebaseerd zijn op de onjuiste beginperiode voor metingen.

A119 Indien een emissieverslag verwijzingen naar reductie van emissies bevat, of een soortgelijke vergelijking van informatie tussen verslagperiodes, is het belangrijk dat de accountant de geschiktheid van de vergelijkingen in overweging neemt. Deze kunnen ongeschikt zijn als gevolg van:

- a significante wijzigingen in de activiteiten ten opzichte van de voorgaande verslagperiode;
- b significante wijzigingen in omzettingfactoren; of
- c inconsistentie in bronnen of waarderingsmethoden.

A120 Het is mogelijk dat de ter vergelijking opgenomen informatie wordt gepresenteerd met de huidige informatie over emissies, maar dat sommige of alle ter vergelijking opgenomen informatie niet door de conclusie van de accountant is omvat. Dan is het belangrijk dat de status van dergelijke informatie duidelijk wordt gemeld in zowel het emissieverslag als in het assurance-rapport.

Aanpassingen

(Zie Par. 62(a))

A121 Het kan nodig zijn om de hoeveelheden broeikasgassen die in een voorgaande periode zijn gerapporteerd aan te passen in overeenstemming met wet- of regelgeving of de van toepassing zijnde criteria vanwege bijvoorbeeld:

- verbeterde wetenschappelijke kennis;

- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van accuratere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie
(Zie Par. 63(a))

A122 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid die zekerheid met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie bevat, zijn de uit te voeren werkzaamheden in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 49B als de accountant zich bewust wordt van mogelijke afwijkingen van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie. In het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dienen de uit te voeren werkzaamheden voldoende te zijn om een oordeel over de ter vergelijking opgenomen informatie te vormen.

A123 Als de opdracht geen zekerheid over ter vergelijking opgenomen informatie bevat, is het vereist om, in de omstandigheden die worden behandeld in paragraaf 63(a), werkzaamheden uit te voeren om te voldoen aan de ethische verplichtingen van de accountant. Dit om niet opzettelijk te worden geassocieerd met onjuiste of misleidende informatie van materieel belang.

Andere informatie

(Zie Par. 64)

A124 Een emissieverslag kan worden gepubliceerd met andere informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld zijn opgenomen in het jaarverslag of het duurzaamheidsverslag van de entiteit of het kan zijn opgenomen als onderdeel van andere specifieke informatie over klimaatverandering zoals:

- een strategische analyse, waaronder een statement over de impact van klimaatverandering op strategische doelstellingen van de entiteit;
- een uitleg en kwalitatieve inschatting van huidige en verwachte significante risico's en mogelijkheden in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de handelswijzen van de entiteit inclusief haar lange- en korte termijnplan over de aanpak van risico's, mogelijkheden en impact in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de toekomstige vooruitzichten, inclusief trends en factoren die verband houden met klimaatverandering en waarschijnlijk van invloed zijn op de strategie van de entiteit of de periode waarbinnen het verwezenlijken van de strategie is gepland;
- een beschrijving van governance-processen en de toegewezen middelen van de entiteit voor het identificeren, managen en het houden van toezicht op kwesties die verband houden met klimaatverandering.

A125 In sommige gevallen kan de entiteit informatie over emissies publiceren die op een andere wijze is berekend dan bij het emissieverslag. De andere informatie kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een 'like-for-like' basis waarbij emissies worden herberekend om de invloed van eenmalige gebeurtenissen achterwege te laten, zoals de inbedrijfstelling van een nieuwe fabriek of het sluiten van een inrichting. De accountant kan trachten om dergelijke informatie te laten verwijderen als de gehanteerde methodiek voor het opstellen hiervan niet is toegestaan op basis van de gehanteerde criteria bij het opstellen van het emissieverslag. De accountant kan ook trachten om enige beschrijvende informatie te laten verwijderen als die informatie inconsistent is met de kwantitatieve gegevens die zijn opgenomen in het emissieverslag of niet kan worden onderbouwd (bijvoorbeeld speculatieve projecties of claims over toekomstige handelingen).

A126 Verdere maatregelen die passend kunnen zijn wanneer andere informatie de geloofwaardigheid van het emissieverslag en van het assurance-rapport zou kunnen ondermijnen, omvatten bijvoorbeeld:

- de entiteit verzoeken om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit;

- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet afgeven van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de aangelegenheid in het assurance-rapport.

Documentatie

Documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden en van de verkregen assurance-informatie
(Zie Par. 15, 65 en 66)

A127 Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij tijdig opdrachtdocumentatie opstelt die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft.²² Hierna volgen voorbeelden van aangelegenheden waarvan het mogelijk passend is om ze op te nemen in de opdrachtdocumentatie:

- fraude: De risico's op een afwijking van materieel belang en de aard, timing en omvang van werkzaamheden die betrekking hebben op fraude; en het communiceren over fraude met de entiteit, regelgevers of toezichthouders en anderen;
- wet- of regelgeving: Het geïdentificeerde of vermoede niet-naleven van wet- of regelgeving en de resultaten van besprekingen met de entiteit en andere partijen buiten de entiteit;
- planning: De algehele opdrachtaanpak, het opdrachtplan en alle significante wijzigingen die tijdens de opdracht zijn doorgevoerd, en de redenen voor die wijzigingen;
- materialiteit: De volgende hoeveelheden en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen:
 - materialiteit voor het emissieverslag;
 - indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen hierop;
 - uitvoeringsmaterialiteit; en
 - elke herziening van materialiteit naarmate de opdracht vordert.
- risico's op een afwijking van materieel belang:
 - de uiteenzetting die door paragraaf 29 wordt vereist en de significante besluiten die hieruit voortkomen;
 - kernelementen van het verkregen inzicht met betrekking tot ieder aspect van de entiteit en haar omgeving zoals gespecificeerd in paragraaf 23; en
 - de risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant verdere werkzaamheden noodzakelijk waren.
- verdere werkzaamheden:
 - de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden die zijn uitgevoerd;
 - het verband tussen deze verdere werkzaamheden en de risico's op een afwijking van materieel belang; en
 - de resultaten van de werkzaamheden.
- het evalueren van afwijkingen:
 - de hoeveelheid waaronder afwijkingen als zijnde duidelijk triviaal zouden worden beschouwd;
 - afwijkingen die tijdens de opdracht geaccumuleerd zijn en of deze gecorrigeerd zijn; en
 - de conclusie van de accountant of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn en de basis voor die conclusie.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport
(Zie Par. 68)

²² Standaard 3000, paragraaf 79.

A128 Tot de buitengewone omstandigheden behoren ook de gebeurtenissen waarvan de accountant kennis verkrijgt na de datum van het assurance-rapport, maar die op die datum wel bestonden. Wanneer ze op die datum bekend waren geweest, hadden ze aanleiding kunnen geven tot een wijziging van het emissieverslag of een aanpassing door de accountant van de conclusie in het assurance-rapport. Bijvoorbeeld het ontdekken van een niet-gecorrigeerde significante fout. De daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie worden beoordeeld overeenkomstig de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aard, timing en omvang van de beoordeling van de werkzaamheden van de leden van het opdrachtteam zoals die worden vereist door de NVKS. Hierbij neemt de opdrachtpartner de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich.²³

Samenstellen van het definitieve opdracht dossier

(Zie Par. 69)

A129 Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist van de accountantseenheden dat zij een kwaliteitssysteem vaststellen voor het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van het assurance-rapport.²⁴

Het vormen van de assurance-conclusie

Het beschrijven van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 73(d), 75(h))

A130 Het opstellen van het emissieverslag door de entiteit vereist het opnemen van een adequate beschrijving van de van toepassing zijnde criteria in de toelichting bij het emissieverslag. Die beschrijving informeert de beoogde gebruikers over het gehanteerde stelsel waarop het emissieverslag is gebaseerd. Dit is met name van belang als er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria met betrekking tot hoe bepaalde aangelegenheden in een emissieverslag worden behandeld. Bijvoorbeeld:

- welke eventuele aftrek van emissies is opgenomen;
- hoe deze gekwantificeerd is en wat zij vertegenwoordigt; en
- de basis voor het selecteren welke Scope 3 emissies worden opgenomen en hoe deze zijn gekwantificeerd.

A131 Een beschrijving dat het emissieverslag in overeenstemming met bepaalde criteria is opgesteld, is alleen passend indien het emissieverslag voldoet aan alle eisen van deze criteria die van kracht zijn gedurende de periode die door het emissieverslag wordt omvat.

A132 Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld, 'het emissieverslag is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten van XYZ'), is geen adequate omschrijving. Dit kan gebruikers van het emissieverslag misleiden.

Inhoud van het assurance-rapport

Voorbeelden van assurance-rapporten

(Zie Par. 75)

A133 Bijlage 2 bevat voorbeelden van assurance-rapporten over emissieverslagen waarin de elementen zijn verwerkt die in paragraaf 75 uiteen zijn gezet.

²³ Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, artikel 12.

²⁴ Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers (Zie Standaard 230, paragraaf A21)).

Informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat

(Zie Par. 75(d))

A134 Het is mogelijk dat het emissieverslag informatie omvat, zoals vergelijkende cijfers, die niet onderworpen is aan assurance. Om misverstanden en misplaatst vertrouwen in informatie waarover geen bepaalde mate van zekerheid wordt verstrekt te voorkomen, wordt die informatie in het emissieverslag en in het assurance-rapport van de accountant gewoonlijk als zodanig aangeduid.

Aftrek van emissies

(Zie Par. 75(g))

A135 Wanneer het emissieverslag aftrek van emissies omvat, kan de bewoording van de vermelding die in het assurance-rapport wordt opgenomen, aanzienlijk variëren afhankelijk van de omstandigheden.

A136 De beschikbaarheid van relevante en betrouwbare informatie die betrekking heeft op compensaties en andere aftrek van emissies varieert enorm. Dit geldt daardoor ook voor de assurance-informatie die beschikbaar is voor accountants om de geclaimde aftrek van emissies van de entiteit te onderbouwen.

A137 De aard van de aftrek van emissies is gevarieerd en de hoeveelheid en de aard van werkzaamheden die door de accountant kunnen worden toegepast op aftrek van emissies zijn vaak beperkt. Derhalve vereist deze Standaard identificatie in het assurance-rapport van die eventuele aftrek van emissies die zijn omvat door de conclusie van de accountant en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot deze aftrek.

A138 Een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de aftrek van emissies kan als volgt worden verwoord wanneer de aftrek van emissies bestaat uit compensaties: 'Het emissieverslag omvat een aftrek van de emissies van ABC voor het jaar van yyy ton CO_{2-e} die verband houdt met compensaties. Wij hebben werkzaamheden uitgevoerd om te zien of deze compensaties gedurende het jaar zijn verworven en of de beschrijving ervan in het emissieverslag een redelijke samenvatting is van de relevante contracten en daarmee verband houdende documentatie. Wij hebben echter geen werkzaamheden uitgevoerd die betrekking hebben op de externe leveranciers van deze compensaties en brengen geen conclusie tot uitdrukking of de compensaties het resultaat zijn van, of zullen resulteren in, een reductie van yyy ton CO_{2-e}'.

Gebruik van het assurance-rapport

(Zie Par. 75(h))

A139 Naast het identificeren van de geadresseerde van het assurance-rapport kan de accountant het passend achten om bewoordingen op te nemen in de kern van het assurance-rapport die het doel specificeren waarvoor, of de beoogde gebruikers voor wie, het rapport werd opgesteld. Wanneer het emissieverslag bijvoorbeeld in het publieke domein wordt gebracht, kan het passend zijn om een vermelding op te nemen in de toelichting bij het emissieverslag en bij het assurance-rapport waarin staat dat het rapport is bedoeld voor gebruikers die:

- een redelijke kennis hebben van activiteiten die met broeikasgassen verband houden; en
- de informatie in het emissieverslag met een redelijke mate van toewijding hebben bestudeerd; en
- ook begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en dat daarbij een bepaalde mate van zekerheid is afgegeven rekening houdend met geschikte materialiteitsniveaus.

A140 Daarnaast kan de accountant het passend achten om in specifieke bewoordingen de verspreiding van het assurance-rapport te beperken aan anderen dan de beoogde gebruikers, en ook het gebruik ervan voor andere doeleinden te beperken.

Een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant

(Zie Par. 75(k))

A141 Het assurance-rapport van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid volgt gewoonlijk standaard bewoordingen en geeft slechts een korte beschrijving van uitgevoerde werkzaamheden. De reden daarvan is dat het gedetailleerd beschrijven van de specifieke uitgevoerde werkzaamheden, de gebruikers niet zou helpen om te begrijpen dat, in alle gevallen waar een goedkeurend rapport wordt uitgebracht, voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen om de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen.

A142 Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het uitvoeren van een evaluatie van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor de beoogde gebruikers om de conclusie te begrijpen. De beschrijving van de werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is daarom gedetailleerder dan die bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Het kan ook passend zijn om een beschrijving op te nemen van niet-uitgevoerde werkzaamheden die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Echter, een volledige identificatie van al die werkzaamheden is misschien niet mogelijk omdat het vereiste inzicht van de accountant en zijn inschatting van risico's op afwijkingen van materieel belang minder zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen hiervan en de mate van te verstrekken detaillering, omvatten:

- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (bijvoorbeeld de uiteenlopende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met de activiteiten die typerend zijn voor de sector);
- specifieke opdrachtomstandigheden die van invloed zijn op de aard en de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers over de mate van detaillering die in het rapport wordt gegeven op basis van hetgeen in de markt gebruikelijk is of op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A143 Bij de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden in het assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid is het belangrijk dat deze:

- objectief zijn geschreven;
 - maar niet zodanig zijn samengevat dat ze onduidelijk zijn geworden;
 - noch dat ze zijn overgewaardeerd of verfraaid; of
 - op een manier zijn geschreven die impliceert dat een redelijke mate van zekerheid is verkregen.
- Het is ook belangrijk dat de beschrijving van de werkzaamheden niet de indruk wekt dat er een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is uitgevoerd. In de meeste gevallen zal de beschrijving ook niet het volledige werkplan in detail weergeven.

De ondertekening door de accountant

(Zie Par. 75(m))

A144 De ondertekening door de accountant is hetzij in naam van de eenheid van de accountant, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naar gelang passend voor het specifieke rechtsgebied. In aanvulling op de ondertekening door de accountant kan het in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in het assurance-rapport zijn professionele accountancy-titel te vermelden of het feit te vermelden dat de accountant of de accountantseenheid, in voorkomend geval, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

(Zie Par. 76)

A145 Een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden vermindert de werking van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden.

A146 Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld:

- gebruik is gemaakt van verschillende criteria of wanneer de criteria ten opzichte van voorgaande perioden zijn herzien, aangepast of op andere wijze zijn geïnterpreteerd en dit een fundamentele invloed heeft op gerapporteerde emissies; of
- wanneer een systeem uitvalt voor een deel van de periode die wordt verantwoord waardoor extrapolaties zijn gebruikt om de emissies voor die periode te schatten en dat dit in het emissieverslag is vermeld.

A147 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld de reikwijdte van de opdracht significant is gewijzigd ten opzichte van de voorgaande periode en dit niet in het emissieverslag is vermeld.

A148 De inhoud van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden omvat een duidelijke verwijzing naar:

- de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd; en
- de plaats waar relevante toelichtingen in het emissieverslag gevonden kunnen worden die de aangelegenheid volledig beschrijven.

Het geeft ook aan dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A125)

A149 De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat het niet vereist is om een dergelijke overige aangelegenheid in het emissieverslag weer te geven en toe te lichten. Paragraaf 77 beperkt het gebruik van een paragraaf inzake overige aangelegenheden voor aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van de gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheden van de accountant of het assurance-rapport, die de accountant noodzakelijk acht om in het assurance-rapport op te nemen. (Zie Par. A124).

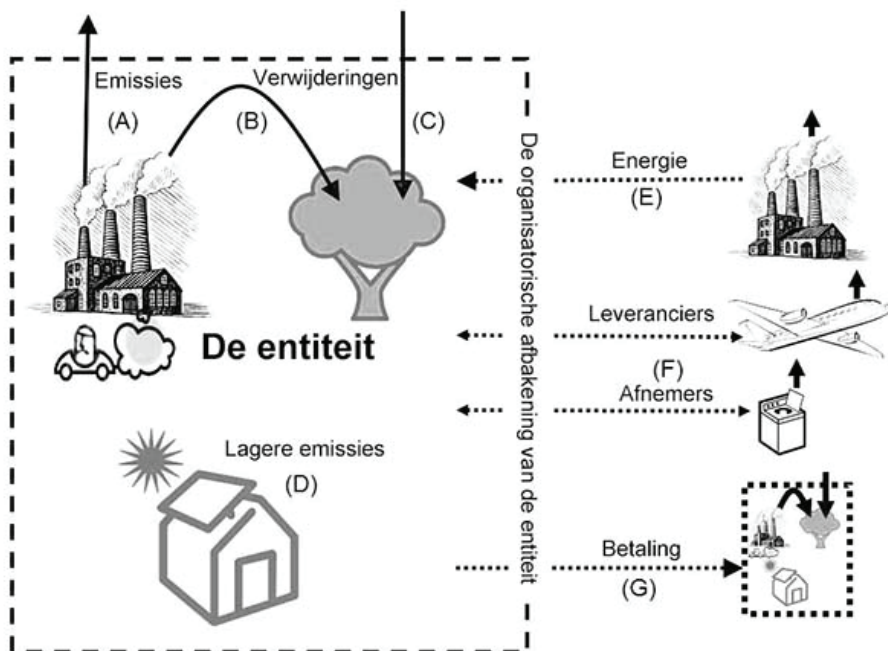
A150 De accountant kan in het assurance-rapport zijn aanbevelingen over aangelegenheden zoals verbeteringen aan het informatiesysteem van de entiteit opnemen. Dit kan betekenen dat die aangelegenheden niet op passende wijze zijn behandeld bij het opstellen van het emissieverslag. Dergelijke aanbevelingen kunnen bijvoorbeeld in een management letter worden gecommuniceerd of in een bespreking met de met governance belaste personen. Overwegingen die relevant zijn bij het besluit om aanbevelingen in het assurance-rapport op te nemen zijn onder meer:

- of hun aard relevant is voor de informatiebehoefte van beoogde gebruikers; en
- of zij op passende wijze zijn verwoord om ervoor te zorgen dat ze niet verkeerd worden geïnterpreteerd als een beperking van de conclusie van de accountant over het emissieverslag.

A151 Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie waarvoor het de accountant door wet-, regelgeving of andere professionele standaarden verboden is deze te verschaffen. Het gaat hier bijvoorbeeld om ethische standaarden die betrekking hebben op geheimhouding van informatie. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie waarvan wordt vereist dat het management daarin voorziet.

Bijlage 1: Emissies, verwijdering en aftrek van emissies

(Zie Par. A8, A9, A10, A11, A12, A13 en A14)



- a directe, of Scope 1, emissies (Zie Par. A8);
- b verwijdering (emissies die binnen de grens van de entiteit worden gegenereerd, maar ook binnen die grens worden opgevangen en opgeslagen in plaats van deze in de atmosfeer uit te stoten. Ze worden gewoonlijk op basis van hun bruto-omvang verwerkt, d.w.z. als Scope 1 emissie en een verwijdering) (Zie Par. A14);
- c verwijdering (broeikasgassen die de entiteit uit de atmosfeer heeft gehaald) (Zie Par. A14);
- d stappen die de entiteit onderneemt om haar emissies te verlagen. Dergelijke stappen kunnen de verlaging omvatten van Scope 1 emissies (bijvoorbeeld het gebruikmaken van zuinigere voertuigen), Scope 2 emissies (bijvoorbeeld de installatie van zonnepanelen om de hoeveelheid ingekochte elektriciteit terug te brengen), of Scope 3 emissies (bijvoorbeeld het aantal zakelijke reizen terugbrengen of het verkopen van producten die minder energieverbruik vereisen). De entiteit kan dergelijke stappen bespreken in de toelichting bij het emissieverslag. Ze zijn echter alleen van invloed op de kwantificering van emissies in het licht van het emissieverslag van de entiteit voor zover de gerapporteerde emissies lager zijn dan dat ze anders zouden zijn of dat zij een vermindering van emissies inhouden in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria (Zie Par. A11);
- e scope 2 emissies (Zie Par. A9) ;
- f scope 3 emissies (Zie Par. A10) ;
- g aftrek van emissies inclusief aangekochte compensatie (Zie Par. A11, A12 en A13).

Bijlage 2: Voorbeelden van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen

(Zie Par. A133)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

3420 Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

Inleiding	1-9
<i>Toepassingsgebied voor deze Standaard</i>	1-8
<i>Ingangsdatum</i>	9
Doelstellingen	10
Definities	11-11A
Vereisten	12-35
<i>Standaard 3000</i>	12
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	13
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	14-27
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	28
<i>Het vormen van het oordeel</i>	29-30
<i>Vorm van het oordeel</i>	31-34
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	35
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1 -A56
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen</i>	A2 -A3
<i>Het opstellen van pro forma financiële informatie</i>	A4 -A5
<i>De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid</i>	A6
<i>Definities</i>	A7-A9
<i>Opdrachtaanvaarding</i>	A10-A12
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	A13-A44
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A45
<i>Het vormen van het oordeel</i>	A46-A50
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	A51-A56
Bijlage: Voorbeeld van een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel	

Inleiding

Toepassingsgebied voor deze Standaard

- 1 Deze Standaard voor Assurance-opdrachten (Standaard) behandelt attest-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid die door een accountant¹ worden uitgevoerd teneinde te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij² die in een prospectus is opgenomen. Deze Standaard is van toepassing waar:
 - dergelijke rapportage op grond van effectenrecht of de regelgeving van de effectenbeurs ('relevante wet- of regelgeving') in het rechtsgebied waarin de prospectus wordt uitgegeven, is vereist; of
 - deze rapportage een algemeen aanvaarde praktijk is in een dergelijk rechtsgebied. (Zie Par. A1)

De aard van de verantwoordelijkheid van de accountant

- 2 Bij een opdracht die onder deze Standaard wordt uitgevoerd, is de accountant niet verantwoordelijk voor het opstellen van pro forma financiële informatie voor de entiteit; die verantwoordelijkheid ligt bij de verantwoordelijke partij. De enige verantwoordelijkheid van de accountant is het rapporteren of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.
- 3 Deze Standaard behandelt geen non-assurance opdrachten waarbij de accountant de opdracht heeft gekregen om de historische financiële overzichten van de entiteit samen te stellen.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

- 4 Het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitsluitend om de invloed die een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit heeft, te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Dit wordt bereikt door het toepassen van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie. Pro forma financiële informatie geeft niet de werkelijke financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit weer. (Zie Par. A2 en A3)

Het opstellen van pro forma financiële informatie

- 5 Het opstellen van pro forma financiële informatie betreft het door de verantwoordelijke partij verzamelen, rubriceren, samenvatten en presenteren van financiële informatie die de invloed illustreert van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit alsof de gebeurtenis had plaatsgevonden of de transactie was gesloten op de geselecteerde datum. Stappen die bij dit proces horen, bevatten:
 - het identificeren van de bron van de niet-aangepaste financiële informatie die wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, en het ontfangen van de niet-aangepaste financiële informatie aan die bron; (Zie Par. A4 en A5)
 - het maken van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie voor het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd; en
 - het presenteren van de resulterende pro forma financiële informatie met daarbij behorende toelichtingen.

1 In de EU worden deze opdrachten conform de EC Prospectus verordening door een accountant uitgevoerd.

2 Standaard 3000, paragraaf 12(v).

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

- 6 Een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie omvat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet teneinde te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria, die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of de transactie, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of: (Zie Par. A6)
- de gerelateerde pro forma aanpassingen volgens de criteria zijn verwerkt; en
 - de gerelateerde pro forma aanpassingen in de pro forma financiële informatie naar behoren zijn verwerkt ten opzichte van de niet-aangepaste financiële informatie (Zie Par. 11(c)).

Het omvat tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie. De opdracht omvat echter niet dat de accountant rapportages of oordelen over historische financiële informatie die gebruikt zijn bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, actualiseert of opnieuw uitgeeft. Ook omvat de opdracht niet dat de accountant een controle of beoordeling uitvoert van de financiële informatie die gebruikt is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Relatie met Standaard 3000, overige professionele uitingen en overige vereisten

- 7 Van de accountant is vereist om Standaard 3000 en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000 moet worden toegepast bij een opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen.
- 8 Het naleven van Standaard 3000 vereist, onder andere, naleving van de bepalingen van de *Verordening gedrags- en beroepsregels* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO).³ Het vereist van de opdrachtpartner ook dat deze werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.⁴

Ingangsdatum

- 9 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 10 De doelstellingen van de accountant zijn:
- a een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en
 - b overeenkomstig de bevindingen van de accountant te rapporteren.

Definities

- 11 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- a *van toepassing zijnde criteria* - De criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie. Criteria kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt dan wel door wet- of

3 Standaard 3000, paragraaf 3(a), 20 en 34.

4 Standaard 3000, paragraaf 3(b) en 31(a).

regelgeving. Indien vastgestelde criteria niet bestaan, worden zij door de verantwoordelijke partij ontwikkeld. (Zie Par. A7, A8 en A9)

- b *pro forma aanpassingen* - In relatie tot niet-aangepaste financiële informatie omvatten deze:
 - i aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die de invloed van een significante gebeurtenis of transactie ('gebeurtenis' of 'transactie') illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie; en
 - ii aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die noodzakelijk zijn om de pro forma financiële informatie op te stellen op een basis die consistent is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de verslaggevende entiteit ('entiteit') en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)

Pro forma aanpassingen omvatten de relevante financiële informatie van een bedrijfsactiviteit die is of wordt overgenomen ('overgenomen activiteit'), of een bedrijfsactiviteit die is of wordt gedestinvesteed ('verkochte entiteit'), in de mate dat dergelijke informatie wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie ('financiële informatie met betrekking tot de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit').

- c *pro forma financiële informatie* - Financiële informatie die samen met aanpassingen wordt getoond om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een geselecteerde eerdere datum ten behoeve van de illustratie. In deze Standaard wordt verondersteld dat pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd in kolommen die bestaan uit (a) de niet-aangepaste financiële informatie; (b) de pro forma aanpassingen; en (c) de resulterende pro forma financiële informatie in de laatste kolom. (Zie Par. A2)
- d *prospectus* - Een document dat wordt uitgegeven conform de door wet- of regelgeving gestelde vereisten met betrekking tot de effecten van de entiteit waarvan het de bedoeling is dat een externe partij hierover een investeringsbeslissing zou dienen te nemen.
- e *gepubliceerde financiële informatie* - Financiële informatie van de entiteit of van een overgenomen activiteit of een verkochte activiteit die openbaar is gemaakt.
- f *niet-aangepaste financiële informatie* - Financiële informatie van de entiteit waarop door de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen worden toegepast. (Zie Par. A4 en A5)

- 11A *De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

Vereisten

Standaard 3000

- 12 De accountant dient niet te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000.

Opdrachtaanvaarding

- 13 Voorafgaand aan aanvaarding van een opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, dient de accountant:
- a vast te stellen dat de personen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken; (Zie Par. A10)
 - b op basis van de beschikbare kennis van de omstandigheden van de opdracht en een bespreking met de verantwoordelijke partij, vast te stellen dat de criteria waarvan de accountant veronder-

- stelt dat deze worden toegepast geschikt zijn en dat het niet waarschijnlijk is dat de pro forma financiële informatie misleidend zal zijn voor het doel waarvoor het is bedoeld;
- c de bewoordingen van het door de relevante wet- of regelgeving voorgeschreven oordeel, indien aanwezig, te evalueren om te kunnen bepalen dat de accountant naar waarschijnlijkheid in staat zal zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen zoals voorgeschreven op basis van het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard worden gespecificeerd; (Zie Par. A54, A55 en A56)
 - d als de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte entiteit is ontleend, gecontroleerd of beoordeeld zijn en er sprake is van een aangepast controleoordeel of beoordelingsconclusie of het rapport bevat een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, te overwegen of de relevante wet- of regelgeving toestaat om gebruik te maken van het aangepaste controleoordeel of de beoordelingsconclusie of het rapport met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, of hiernaar te verwijzen in het rapport;
 - e indien de historische financiële informatie van de entiteit nooit is gecontroleerd of beoordeeld, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken kan verwerven teneinde de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A31)
 - f indien de gebeurtenis of de transactie een overname omvat en de historische informatie van de overgenomen activiteit nooit gecontroleerd of beoordeeld is, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de overgenomen activiteit en haar praktijken van administratieve verwerking en financiële verslaggeving kan verwerven teneinde de opdracht uit te kunnen voeren; en
 - g de overeenstemming van de verantwoordelijke partij te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor: (Zie Par. A11 en A12)
 - i het op adequate wijze toelichten en beschrijven van de van toepassing zijnde criteria aan de beoogde gebruikers indien deze niet openbaar zijn gemaakt;
 - ii het opstellen van pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria; en
 - iii het aan de accountant verschaffen van:
 - a toegang tot alle informatie (met inbegrip van, waar dat nodig is in het kader van de opdracht, informatie van de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie), zoals vastleggingen, documentatie en overig materiaal die relevant zijn voor het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijn opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld;
 - b aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij in het kader van de opdracht om kan verzoeken;
 - c toegang tot degenen binnen de entiteit en de adviseurs van de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is om assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot het evalueren van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en
 - d wanneer dit in het kader van de opdracht noodzakelijk is, toegang tot de juiste personen binnen de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het bepalen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria

- 14 De accountant dient te bepalen of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn, zoals door Standaard 3000 wordt vereist⁵ en dient in het bijzonder vast te stellen dat zij minstens inhouden dat:

⁵ Standaard 3000, paragraaf 12(b)(ii) en A45.

- a de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron wordt ontleend; (Zie Par. A4 en A5, A27)
 - b de pro forma aanpassingen:
 - i direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
 - ii met feiten kunnen worden onderbouwd; en (Zie Par. A14)
 - iii consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel; en (Zie Par. A15 en A16)
 - c passende presentatie wordt verzorgd en toelichtingen worden verschaft teneinde de beoogde gebruikers in staat te stellen de gegeven informatie te begrijpen. (Zie Par. A2 en A3, A42)
- 15 Bovendien dient de accountant te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria:
- a consistent zijn met relevante wet- of regelgeving en hiermee niet in strijd zijn; en
 - b naar waarschijnlijkheid niet zullen resulteren in pro forma financiële informatie die misleidend is.

Materialiteit

- 16 Bij het plannen en uitvoeren van de opdracht dient de accountant de materialiteit te overwegen met betrekking tot het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. (Zie Par. A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht

- 17 De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A19)
- a De gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie wordt opgesteld;
 - b Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld; (Zie Par. A20 en A21)
 - c De aard van de entiteit inclusief iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van: (Zie Par. A22 en A23)
 - i hun activiteiten;
 - ii hun activa en verplichtingen; en
 - iii de manier waarop deze zijn gestructureerd en hoe ze zijn gefinancierd;
 - d Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren die van toepassing zijn op de entiteit en iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit; en (Zie Par. A24, A25 en A26)
 - e Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de administratieve en financiële verslaggevingspraktijken van de entiteit en van iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van hun selectie en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaruit de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

- 18 De accountant dient te bepalen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron heeft ontleend. (Zie Par. A27 en A28)
- 19 Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de bron geschikt is. (Zie Par. A29, A30 en A31)
- 20 De accountant dient vast te stellen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie op juiste wijze aan de bron heeft ontleend.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen

- 21 Bij het evalueren of de pro forma aanpassingen passend zijn, dient de accountant te bepalen of de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd welke noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie. (Zie Par. A32)
- 22 Bij het bepalen of de pro forma aanpassingen overeenkomen met de van toepassing zijnde criteria dient de accountant vast te stellen of zij:
- a direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
 - b met feiten kunnen worden onderbouwd. Indien de financiële informatie van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit in de pro forma aanpassingen is opgenomen en er geen controle- of een beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan dergelijke financiële informatie is ontleend, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de financiële informatie met feiten kan worden onderbouwd; en (Zie Par. A14, A33, A34, A35, A36, A37 en A38)
 - c consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaruit de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend

- 23 Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie kan tot uitdrukking zijn gebracht met betrekking tot of de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend of de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend, of er kan een rapportage zijn uitgebracht waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen met betrekking tot een dergelijke bron. In dergelijke omstandigheden, indien de relevante wet- of regelgeving het gebruik van een dergelijke bron niet verbiedt, dient de accountant het volgende te evalueren:
- a De potentiële consequentie van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; (Zie Par. A39)
 - b Welke verdere gepaste actie moet worden ondernomen; en (Zie Par. A40)
 - c De vraag of er een eventuele invloed is op de mogelijkheid van de accountant om te rapporteren in overeenstemming met de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van een eventuele invloed op zijn assurance-rapport.

Ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of pro forma aanpassingen welke niet gepast zijn

- 24 Indien, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, de accountant identificeert dat de verantwoordelijke partij:
- a Gebruik heeft gemaakt van een ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend; of
 - b Een pro forma aanpassing heeft weggelaten die diende te worden opgenomen, een pro forma aanpassing heeft toegepast die niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde criteria of op een andere on gepaste wijze een aanpassing heeft toegepast, dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de accountant het niet eens wordt met de verantwoordelijke partij over het oplossen van de aangelegenheid, dient de accountant te evalueren welke verdere actie hij dient te ondernemen. (Zie Par. A40)

Het verkrijgen van assurance-informatie over de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie

- 25 De accountant dient te bepalen of de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie rekendkundig juist zijn.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie

- 26 De accountant dient de presentatie van de pro forma financiële informatie te evalueren. Dit omvat mede een overweging van:
- a de algehele presentatie en structuur van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de vraag of deze duidelijk gekenmerkt is om het te kunnen onderscheiden van historische of overige financiële informatie; (Zie Par. A2 en A3)
 - b de vraag of de pro forma financiële informatie en de daarmee verband houdende verklarende toelichtingen de invloed van de gebeurtenis of transactie illustreren op een manier die niet misleidend is; (Zie Par. A41)
 - c de vraag of gepaste toelichtingen bij de pro forma financiële informatie worden verschaft om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de overgebrachte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A42)
 - d de vraag of de accountant zich bewust is geworden van eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend die een verwijzing vanuit, of een toelichting in, de pro forma financiële informatie kan vereisen. (Zie Par. A43)
- 27 De accountant dient de overige informatie die is opgenomen in de prospectus, die de pro forma financiële informatie bevat, samen met de pro forma financiële informatie of het assurance-rapport te lezen, om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren. Indien, bij het lezen van de overige informatie, de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, dient de accountant de aangelegenheden met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien een correctie van de aangelegenheid noodzakelijk is en de verantwoordelijke partij weigert om dit te doen, dient de accountant verdere gepaste actie te ondernemen. (Zie Par. A44)

Schriftelijke bevestigingen

- 28 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij te verzoeken om schriftelijke bevestigingen dat:
- a bij het opstellen van de pro forma financiële informatie de verantwoordelijke partij alle gepaste pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd die noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of de transactie te kunnen illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie; en (Zie Par. A45)
 - b de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Het vormen van het oordeel

- 29 De accountant dient een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld. (Zie Par. A46, A47 en A48)
- 30 Om dat oordeel te kunnen vormen, dient de accountant te concluderen of de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen of het opstellen van de pro forma financiële informatie geen van materieel belang zijnde weglatingen, of onjuist gebruik of onjuiste toepassing van een pro forma aanpassing bevat. Die conclusie dient mede een evaluatie te bevatten of de verantwoordelijke partij op adequate wijze de van toepassing zijnde criteria heeft toegelicht en omschreven voor zover deze niet openbaar beschikbaar zijn. (Zie Par. A49 en A50)

Vorm van het oordeel

Goedkeurend oordeel

- 31 De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant concludeert dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Aangepast oordeel

- 32 In vele rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving niet toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. Waar dit het geval is en de accountant concludeert dat een aangepast oordeel niettemin gepast is overeenkomstig Standaard 3000 dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de verantwoordelijke partij niet instemt met het maken van de noodzakelijke veranderingen, dient de accountant:
- a het assurance-rapport niet af te geven;
 - b de opdracht terug te geven; of
 - c te overwegen juridisch advies in te winnen.
- 33 In sommige rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving wel toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In dergelijke rechtsgebieden dient de accountant, indien de accountant bepaalt dat een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 3000 gepast is, de vereisten in Standaard 3000⁶ met betrekking tot aangepaste oordelen toe te passen.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

- 34 In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende toelichtingen wordt gepresenteerd of toegelicht. Dit zou het geval zijn wanneer, naar het oordeel van de accountant, de aangelegenheid dermate belangrijk is dat het essentieel is voor het inzicht van de gebruikers of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. In dergelijke gevallen dient de accountant in het assurance-rapport een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen over het feit dat de aangelegenheid geen invloed heeft op de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende verklarende toelichtingen.

Het opstellen van het assurance-rapport

- 35 Het assurance-rapport dient minstens de volgende basiselementen te bevatten:
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A51)
 - b geadresseerde(n), zoals in de opdrachtvoorwaarden overeen is gekomen; (Zie Par. A52)
 - c inleidende paragrafen die het volgende aanduiden: (Zie Par. A53)
 - i de pro forma financiële informatie;
 - ii de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en of er wel of geen controle- of een beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;

⁶ Standaard 3000, paragraaf 74.

- iii de verslagperiode waarop de pro forma financiële informatie betrekking heeft, of de datum van, de pro forma financiële informatie; en
- iv een verwijzing naar de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de verantwoordelijke partij het opstellen van de pro forma financiële informatie heeft uitgevoerd, en de bron van de criteria;
- d een vermelding dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria;
- e een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant, met inbegrip van de vermelding dat:
 - i de accountant verantwoordelijk is om een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.
 - ii in het kader van deze opdracht de accountant niet verantwoordelijk is voor het actualiseren of opnieuw uitgeven van rapportages of oordelen over historische financiële informatie die zijn gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, noch heeft de accountant, in de loop van deze opdracht, een controle of een beoordeling uitgevoerd van de financiële informatie die is gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie; en
 - iii het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is alleen om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Derhalve verschafte de accountant geen enkele zekerheid dat het werkelijke resultaat van de gebeurtenis of transactie op die datum zo zou zijn zoals gepresenteerd;
- f een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3420 *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitgevoerd*. Deze Standaard vereist dat de accountant werkzaamheden plant en uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria heeft opgesteld;
- g een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of waaraan deze verbonden is, de NVKS toepast;
- h een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de VIO heeft nageleefd;
- i vermeldingen dat:
 - i een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, omvat het uitvoeren van werkzaamheden om te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct aan de gebeurtenis of de transactie toe te schrijven zijn, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of:
 - a de gerelateerde pro forma aanpassingen die criteria juist ten uitvoer brengen; en
 - b de pro forma financiële informatie de juiste toepassing van die aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie weergeeft;
 - ii de geselecteerde procedures afhankelijk zijn van de oordeelsvorming van de accountant, daarbij rekening houdend met het inzicht van de accountant in de aard van de entiteit, de gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie is opgesteld, en overige relevante omstandigheden van de opdracht; en
 - iii de opdracht tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie omvat;

- j tenzij anders wordt vereist op grond van wet- of regelgeving, het oordeel van de accountant waarbij gebruik wordt gemaakt van één van de volgende zinnen, die geacht worden equivalent te zijn: (Zie Par. A54, A55 en A56)
 - i de pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld op basis van de [van toepassing zijnde criteria];
 - ii de pro forma financiële informatie is naar behoren opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
- k de handtekening van de accountant;
- l de datum van de verklaring; en
- m de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

- A1 Deze Standaard behandelt geen situaties waar pro forma financiële informatie wordt verschaft als onderdeel van de financiële overzichten van de entiteit conform de vereisten van een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

(Zie Par. 4, 11(c), 14(c), 26(a))

- A2 De pro forma financiële informatie wordt vergezeld door daarbij behorende verklarende toelichtingen die vaak de aangelegenheden toelichten die in paragraaf A42 uiteen worden gezet.
- A3 Verschillende presentaties van pro forma financiële informatie kunnen in de prospectus worden opgenomen afhankelijk van de aard van de gebeurtenis of transactie en de wijze waarop de verantwoordelijke partij voornemens is de invloed van een dergelijke gebeurtenis of transactie op de niet-aangepaste informatie van de entiteit te illustreren. De entiteit kan bijvoorbeeld een aantal bedrijfsactiviteiten overnemen voorafgaand aan een beursintroductie. In dergelijke omstandigheden kan de verantwoordelijke partij ervoor kiezen om een pro forma balans te presenteren om de invloed van de overnames op de financiële positie en de belangrijkste ratio's van de entiteit (zoals solvabiliteit) te illustreren alsof de overgenomen bedrijven op een eerdere datum gecombineerd waren met de entiteit. De verantwoordelijke partij kan er tevens voor kiezen om een pro forma winst- en verliesrekening te presenteren om te illustreren wat de operationele resultaten over de verslagperiode die op die datum eindigde hadden kunnen zijn. In dergelijke gevallen kan de aard van de pro forma financiële informatie worden omschreven door titels als 'Pro forma balans per 31 december, 20X1' en 'Pro forma winst- en verliesrekening voor het boekjaar eindigend op 31 december 20X1'.

Het opstellen van pro forma financiële informatie

Niet-aangepaste financiële informatie

(Zie Par. 5, 11(f) en 14(a))

- A4 In veel gevallen zal de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, gepubliceerde financiële informatie betreffen zoals jaarlijkse of tussentijdse financiële overzichten.
- A5 Afhankelijk van hoe de verantwoordelijke partij ervoor kiest de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren, kan de niet-aangepaste financiële informatie bestaan uit of:
- een of meerdere enkele financiële overzichten, zoals een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; of
 - financiële informatie die op gepaste wijze is verkort vanuit een volledige set van financiële overzichten, bijvoorbeeld een balans.

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

(Zie Par. 6)

- A6 In deze Standaard betekent het omschrijven van de pro forma financiële informatie als zijnde "naar behoren opgesteld" dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Definities

Van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 11(a))

- A7 Indien vastgestelde criteria voor het opstellen van de pro forma financiële informatie niet bestaan, zal de verantwoordelijke partij de criteria hebben ontwikkeld op basis van bijvoorbeeld hetgeen gebruikelijk is in een bepaalde sector of de criteria van een rechtsgebied dat vastgestelde criteria heeft ontwikkeld, en dat feit hebben toegelicht.
- A8 De van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van pro forma financiële informatie zullen in de omstandigheden geschikt zijn als zij voldoen aan de vereisten die in paragraaf 14 uiteen zijn gezet.
- A9 De bijbehorende verklarende toelichtingen kunnen enkele aanvullende bijzonderheden bevatten over de criteria om te beschrijven hoe zij de effecten van de specifieke gebeurtenis of transactie illustreren. Deze zouden bijvoorbeeld het volgende kunnen omvatten:
- de datum waarop de gebeurtenis of het aangaan van de transactie wordt verondersteld plaats te hebben gevonden;
 - de benadering die is gebruikt voor het verdelen van inkomsten, overheadkosten, activa en verplichtingen tussen relevante bedrijven bij een verkochte activiteit.

Opdrachtaanvaarding

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren

(Zie Par. 13(a))

- A10 De VGBA vereist dat de accountant gepaste professionele kennis en vaardigheid onderhoudt, met inbegrip van bewustzijn en begrip van relevante, technische, professionele en bedrijfsontwikkelingen om deskundige professionele dienstverlening te kunnen verlenen.⁷ In de context van deze vereiste van de VGBA omvatten relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren tevens aangelegenheden zoals de volgende:
- kennis van en ervaring in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
 - inzicht in de relevante wet- en regelgeving op het gebied van effecten(verkeer) en gerelateerde ontwikkelingen;
 - inzicht in de eisen voor beursnotering van de relevante effectenbeurs en belangrijke markttransacties zoals fusies, overnames en effectenbiedingen;
 - bekendheid met het proces van het opstellen van een prospectus en het noteren van effecten op de effectenbeurs;
 - kennis van de stelsels inzake financiële verslaggeving die worden gebruikt bij het opstellen van de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en, indien van toepassing, de financiële informatie van de overgenomen activiteit(en) is ontleend.

De verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij

(Zie Par. 13(g))

⁷ VGBA, artikel 13-15a.

- A11 Een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt vanuit het uitgangspunt uitgevoerd dat de verantwoordelijke partij heeft erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheden heeft die in paragraaf 13(g) uiteen worden gezet. In sommige rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in de relevante wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende bepaling van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Een assurance-opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is gebaseerd op de veronderstelling dat:
- a de rol van de accountant geen verantwoordelijkheid voor het opstellen van dergelijke informatie omvat; en
 - b de accountant een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de opdracht.

Derhalve is dit uitgangspunt essentieel voor het uitvoeren van de opdracht. Om misverstanden te voorkomen wordt met de verantwoordelijke partij overeengekomen dat zij erkent dat zij dergelijke verantwoordelijkheden heeft, en deze ook begrijpt, als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de opdracht zoals door Standaard 3000⁸ is vereist.

- A12 Indien wet- of regelgeving op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijft, hoeft de accountant alleen het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is vast te leggen en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals deze zijn uiteengezet in paragraaf 13(g).

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het beoordelen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria

Direct toe te schrijven aanpassingen

(Zie Par. 14(b)(i) en 22(a))

- A13 Het is noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie om te vermijden dat de pro forma financiële informatie aangelegenheden weergeeft die niet uitsluitend voortkomen uit de gebeurtenis of die geen integraal onderdeel zijn van de transactie. Direct toe te schrijven aanpassingen sluiten die aanpassingen uit die gerelateerd zijn aan toekomstige gebeurtenissen of die afhankelijk zijn van te ondernemen acties nadat de transactie eenmaal is voltrokken, zelfs wanneer dergelijke acties van fundamenteel belang zijn voor de entiteit die de transactie aangaat (bijvoorbeeld het sluiten van overbodige productielocaties na een overname).

Aanpassingen die met feiten kunnen worden onderbouwd

(Zie Par. 14(b)(ii), 22(b))

- A14 Het is tevens noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen met feiten kunnen worden onderbouwd om een betrouwbare basis voor de pro forma financiële informatie te kunnen verschaffen. Met feiten te onderbouwen aanpassingen zijn objectief vast te stellen. Bronnen van feitelijke onderbouwing voor de pro forma aanpassingen zijn bijvoorbeeld:

- aankoop- en verkoopovereenkomsten;
- financieringsdocumenten voor de gebeurtenis of transactie, zoals schuldovereenkomsten;
- onafhankelijke waarderingsrapporten;
- overige documenten die betrekking hebben op de gebeurtenis of transactie;
- gepubliceerde financiële overzichten;
- overige financiële informatie die in de prospectus is toegelicht;

⁸ Standaard 3000, paragraaf 27.

- relevante acties op grond van wet- of regelgeving, zoals op belasting gebied;
- arbeidsovereenkomsten;
- acties van de met governance belaste personen.

Aanpassingen die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel

(Zie Par. 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

- A15 Als de pro forma financiële informatie betekenisvol wil zijn, is het noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. In de context van een bedrijfscombinatie bijvoorbeeld, omvat het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria het overwegen van aangelegenheden zoals:
- de vraag of er verschillen bestaan tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit en die van de entiteit; en
 - de vraag of de grondslagen voor financiële verslaggeving voor transacties uitgevoerd door de overgenomen activiteit, welke transacties de entiteit zelf nog niet eerder heeft verricht, grondslagen zijn die de entiteit voor dergelijke transacties zou hebben toegepast onder het voor haar van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, daarbij rekening houdend met de specifieke omstandigheden van de entiteit.
- A16 Het overwegen van de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit kan in bepaalde omstandigheden ook noodzakelijk zijn. De entiteit kan bijvoorbeeld als onderdeel van de gebeurtenis of transactie voorstellen om voor de eerste keer complexe financiële instrumenten uit te geven. In dit geval kan het noodzakelijk zijn om het volgende te overwegen:
- of de verantwoordelijke partij gepaste grondslagen voor financiële verslaggeving heeft geselecteerd die dienen te worden gebruikt bij de administratieve verwerking van dergelijke financiële instrumenten onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - of het op gepaste wijze dergelijke grondslagen heeft toegepast bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Materialiteit

(Zie Par. 16)

- A17 Materialiteit met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is niet afhankelijk van een enkele kwantitatieve maatstaf. In plaats daarvan is het afhankelijk van de omvang en aard van de weglating of de onjuiste toepassing van een element van het opstellen zoals in paragraaf A18 wordt beschreven, ongeacht of deze opzettelijk is. Oordeelsvorming over deze aspecten van omvang en aard zal, op zijn beurt, afhankelijk zijn van aangelegenheden zoals:
- de context van de gebeurtenis of transactie;
 - het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt opgesteld; en
 - de gerelateerde omstandigheden van de opdracht.

De bepalende factor zou de omvang of de aard van de aangelegenheid kunnen zijn, of een combinatie van beiden.

- A18 Het risico dat de pro forma financiële informatie wordt geacht niet te zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria, kan zich voordoen wanneer er assurance-informatie bestaat voor, bijvoorbeeld:
- het gebruik van een ongepaste bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend;

- het op niet-correcte wijze ontlenen van niet-aangepaste financiële informatie aan een gepaste bron;
- met betrekking tot aanpassingen, het verkeerd toepassen van de grondslagen voor financiële verslaggeving of aanpassingen die niet voldoen aan het consistent zijn met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
- het niet maken van een aanpassing die door de van toepassing zijnde criteria is vereist;
- het maken van een aanpassing die niet overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria;
- een rekenkundige of administratieve fout in de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie;
- niet-adequate, incorrecte of weggelaten toelichtingen.

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht

(Zie Par. 17)

A19 De accountant kan dit inzicht verwerven middels een combinatie van werkzaamheden zoals:

- het verzoeken om inlichtingen bij de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit die/dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het verzoeken om informatie bij andere geschikte partijen zoals de met governance belaste personen en de adviseurs van de entiteit;
- het lezen van relevante ondersteunende documentatie zoals contracten of overeenkomsten;
- het lezen van notulen van vergaderingen van de met governance belaste personen.

Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld

(Zie Par. 17(b))

A20 De accountant kan inzicht verwerven in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld door bijvoorbeeld het volgende in overweging te nemen:

- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- de stappen die door de verantwoordelijke partij worden genomen om:
 - de niet-aangepaste financiële informatie aan de bron te ontlenen;
 - de gepaste pro forma aanpassingen te identificeren, bijvoorbeeld de wijze waarop de verantwoordelijke partij de financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft verkregen bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.
- de competentie van de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de aard en omvang van het toezicht door de verantwoordelijke partij op overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van gepaste toelichtingen om de pro forma financiële informatie te ondersteunen.

A21 Factoren die bij een bedrijfscombinatie of verkochte activiteit kunnen leiden tot complexiteit bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, zijn onder meer de allocatie van inkomsten, overheadkosten, en activa en verplichtingen over of tussen de relevante bedrijfsactiviteiten. Derhalve is het van belang dat de accountant inzicht heeft in de benadering en de criteria van de verantwoordelijke partij voor dergelijke allocaties en dat de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen deze aangelegenheden toelichten.

De aard van de entiteit en van elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit

(Zie Par. 17(c))

- A22 Een overgenomen activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen een andere entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn. Een verkochte activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid zijn zoals een dochterbedrijf of joint venture of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen de entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn.
- A23 De accountant kan het gehele of een deel van het vereiste inzicht in de entiteit en elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit en hun omgevingen hebben, indien de accountant hun financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld.

Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren

(Zie Par. 17(d))

- A24 Relevante factoren op het gebied van de sector omvatten de omstandigheden van de sector zoals de concurrentie omgeving, relaties met leverancier en klanten en technologische ontwikkelingen. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:

- de markt en concurrentie, met inbegrip van vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- algemeen zakelijke handelswijzen binnen de sector;
- cyclische of seizoensgebonden activiteiten;
- de technologie met betrekking tot de producten van de entiteit.

- A25 Relevante factoren op het gebied van wet- en regelgeving omvatten de wettelijke en regelgevende omgeving. Dit omvat, onder andere, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in overeenstemming waarmee de entiteit of, indien van toepassing, de overgenomen activiteit haar periodieke financiële informatie opstelt, en de wettelijke en politieke omgeving.

Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:

- praktijken inzake administratieve verwerking die specifiek zijn voor de sector;
- het kader voor wet- en regelgeving voor een gereguleerde sector;
- wet- en regelgeving die op significante wijze de activiteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden, inclusief activiteiten van toezichthouders;
- belastingen;
- overheidsbeleid dat thans van invloed is op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit, zoals monetaire politiek (met inbegrip van deviezencontrole) fiscale politiek, financiële stimulansen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en beleid met betrekking tot heffingen en handelsbelemmeringen;
- milieu-eisen die van invloed zijn op de bedrijfsuitoefening en de sector van de entiteit of op die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit.

- A26 Voorbeelden van overige externe factoren die de entiteit en, indien van toepassing, de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden die de accountant in overweging kan nemen, omvatten de algemene economische omstandigheden, rentevoeten en de beschikbaarheid van financiering, en de inflatie of valutaschommelingen.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

Relevante factoren om in overweging te nemen

(Zie Par. 14(a) en 18)

A27 Factoren die de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend beïnvloeden, omvatten de vraag of er een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron bestaat en de vraag of de bron:

- is toegestaan door de relevante wet- of regelgeving of specifiek wordt voorgeschreven, is toegestaan door de relevante effectenbeurs waarbij de prospectus moet worden geregistreerd, of als zodanig onder normale marktomstandigheden of -methoden wordt gebruikt;
- makkelijk te identificeren is;
- een redelijk startpunt voor het opstellen van de pro forma financiële informatie in de context van de gebeurtenis of transactie weergeeft, met inbegrip van de vraag of deze consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en van een geschikte datum is of een geschikte verslagperiode beslaat.

A28 Een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan door een andere accountant zijn uitgebracht. In deze situatie is de noodzaak voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert niet afgenomen:

- om inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e): en
- dat hij zich ervan vergewist dat de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend, passend is.

Geen controle- of beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

(Zie Par. 19)

A29 Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is het voor de accountant noodzakelijk dat hij werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:

- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de entiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant van de entiteit vanuit een dergelijk opdracht;
- hoe recent de historische financiële informatie van de entiteit is gecontroleerd of beoordeeld;
- de vraag of de financiële informatie van de entiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van het voldoen aan deponeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A30 De financiële overzichten van de entiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend zullen waarschijnlijk zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet gecontroleerd of beoordeeld is. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kunnen bijvoorbeeld tussentijdse financiële overzichten zijn die niet zijn gecontroleerd of beoordeeld terwijl de financiële overzichten van de entiteit over het direct voorafgaande verslaggevingsjaar gecontroleerd kunnen zijn. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren met betrekking tot de geschiktheid van de bron waaraan de niet-financiële informatie is ontleend, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A29, onder andere:

- bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen over:
 - het proces aan de hand waarvan de bron is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
 - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;

- de vraag of de bron is opgesteld in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
- de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving ten opzichte van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
- de inschatting van het risico dat de bron een afwijking van materieel belang kan bevatten die het resultaat is van fraude;
- de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld, het in overweging nemen van de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het ondersteunen van de informatie die door de verantwoordelijke partij wordt verschaft als reactie op de verzoeken om informatie van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met de verantwoordelijke partij.

Historische financiële informatie van de entiteit die nog niet eerder is gecontroleerd of beoordeeld

(Zie Par. 13(e))

A31 Anders dan in het geval van een entiteit die in het kader van de transactie gevormd is en waar niet eerder enige handelsactiviteit heeft plaatsgevonden, is het niet waarschijnlijk dat relevante wet- of regelgeving een entiteit toe zal staan een prospectus uit te brengen als haar historische financiële informatie nog niet eerder gecontroleerd of beoordeeld is.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen

Identificatie van geschikte pro forma aanpassingen

(Zie Par. 21)

A32 Op basis van het inzicht van de accountant, in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en in de andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, kan de accountant assurance-informatie verkrijgen of de verantwoordelijke partij op gepaste wijze de noodzakelijke pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd middels een combinatie van werkzaamheden zoals:

- het evalueren van de redelijkheid van de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van de geschikte pro forma aanpassingen, zoals de methode die wordt gebruikt bij het identificeren van geschikte allocaties van inkomsten, overhead kosten, activa en verplichtingen onder de relevante bedrijfsactiviteiten;
- het verzoeken om inlichtingen bij relevante partijen binnen een overgenomen activiteit met betrekking tot de benadering voor het halen van de financiële informatie van de overgenomen activiteit;
- het evalueren van specifieke aspecten van de relevante contracten, overeenkomsten of overige documenten;
- het verzoeken om inlichtingen bij de adviseurs van de entiteit met betrekking tot specifieke aspecten van de gebeurtenis of transactie en daaraan gerelateerde contracten en overeenkomsten die relevant zijn voor het identificeren van geschikte aanpassingen;

- het evalueren van relevante analyses en werkdocumenten die door de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie zijn opgesteld;
- het verkrijgen van assurance-informatie van het toezicht van de verantwoordelijke partij op het overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het uitvoeren van cijferanalyses.

Onderbouwende feiten voor financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit die in de pro forma aanpassingen is opgenomen

(Zie Par. 22(b))

Financiële informatie van een verkochte activiteit

- A33 In het geval van een verkochte activiteit zal de financiële informatie van de verkochte activiteit worden afgeleid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, die vaak zal worden gecontroleerd of beoordeeld. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zal derhalve voor de accountant een basis verschaffen om te bepalen of de financiële informatie van de verkochte activiteit met feiten gestaafd kan worden. In een dergelijk geval valt onder te overwegen aangelegenheden bijvoorbeeld of de toerekening van inkomsten en uitgaven aan de verkochte activiteit die op geconsolideerd niveau vast is gelegd, op gepaste wijze in de pro forma aanpassingen is weergegeven.
- A34 Indien de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, kan de accountant bij het bepalen van de vraag of de financiële informatie van de verkochte activiteit met feiten kan worden onderbouwd refereren aan leidraden in paragrafen A29 en A30.

Financiële informatie van de overgenomen activiteit

- A35 De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan gecontroleerd of beoordeeld zijn. Indien de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend door de accountant is gecontroleerd of beoordeeld, zal de financiële informatie van de overgenomen activiteit, rekening houdend met implicaties die voortkomen uit de omstandigheden die in paragraaf 23 worden behandeld, met feiten onderbouwd kunnen worden.
- A36 De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan door een andere accountant gecontroleerd of beoordeeld zijn. In deze situatie is de noodzaak niet afgenomen voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert om inzicht te verkrijgen in de overgenomen activiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e), en dat hij zich ervan vergewist dat de bron de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten onderbouwd kan worden.
- A37 Wanneer de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, is het voor de accountant noodzakelijk om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:
- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant over de overgenomen activiteit vanuit een dergelijke opdracht;
 - hoe recent de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit is gecontroleerd of beoordeeld;

- de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van de het voldoen aan deponeeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A38 De financiële overzichten van de overgenomen activiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zullen vaak zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet is gecontroleerd of beoordeeld. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren, met betrekking tot de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten te onderbouwen is, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A37, onder andere:

- het verzoeken om inlichtingen bij het management van de overgenomen activiteit over:
 - het proces aan de hand waarvan de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend, is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
 - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;
 - de vraag of de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit is opgesteld;
 - de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
 - de inschatting van het risico dat de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend een afwijking van materieel belang bevat die het resultaat is van fraude;
 - de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de overgenomen activiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld, daarbij de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling in overweging nemend en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het bevestigen van de informatie die door het management van de overgenomen activiteit wordt verschaft als reactie op de verzoeken om inlichtingen van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de overgenomen activiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met het management van de overgenomen activiteit.

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaraan de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend

Potentiële consequentie

(Zie Par. 23(a))

A39 Niet alle aangepaste controleoordelen, beoordelingsconclusies of paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot of de bron waaraan de niet-aangepaste financiële

informatie is ontleend óf de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend kunnen bepalen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kan worden opgesteld. Een controleoordeel met beperking kan bijvoorbeeld over de financiële overzichten van de entiteit tot uitdrukking zijn gebracht vanwege het ontbreken van de toelichting van beloning voor de met governance belaste personen zoals op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Indien dit het geval is en deze financiële overzichten als de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend worden gebruikt, kan een dergelijke beperking geen gevolgen hebben voor de vraag of de balans en de winst- en verliesrekeningen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kunnen worden opgesteld.

Verdere gepaste actie

(Zie Par. 23(b) en 24)

A40 Verdere gepaste actie die de accountant kan ondernemen omvat bijvoorbeeld:

- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 23(b):
 - het bespreken van de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij;
 - indien mogelijk onder relevante wet- of regelgeving, het verwijzen in het assurance-rapport naar het controleoordeel met beperking, de beoordelingsconclusie, of de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden indien, naar het professioneel oordeel van de accountant, de aangelegenheid voldoende relevant en belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers van de pro forma financiële informatie;
- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 24, het aanpassen van het oordeel van de accountant waar dit mogelijk is onder wet- of regelgeving;
- het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht, waar dit mogelijk is onder relevante wet- of regelgeving;
- het inwinnen van juridisch advies.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie

Het vermijden om te worden geassocieerd met misleidende financiële informatie

(Zie Par. 26(b))

A41 De VGBA vereist dat een accountant niet betrokken is bij of in verband wordt gebracht met rapportages, aangiften, communicaties of overige informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend zijn.⁹

Toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen

(Zie Par. 14(c) en 26(c))

A42 Passende toelichtingen kunnen aangelegenheden omvatten zoals:

- de aard en het doel van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de aard van de gebeurtenis of transactie, en de datum waarop wordt aangenomen dat een dergelijke gebeurtenis heeft plaatsgevonden of de transactie is aangegaan;
- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
- de pro forma aanpassingen, met inbegrip van een beschrijving en verklaring van iedere aanpassing. Dit omvat, in het geval van financiële informatie van een overgenomen activiteit of ver-

⁹ VGBA, artikel 9.

kochte activiteit, de bron waaraan dergelijke informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;

- indien niet publiekelijk beschikbaar, een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de pro forma financiële informatie is opgesteld;
- een vermelding die erop neerkomt dat de pro forma financiële informatie alleen is opgesteld ter illustratie en dat, vanwege de aard ervan, deze niet de financiële positie, financiële prestatie of kasstromen van de entiteit weergeeft.

Relevante wet- of regelgeving kan deze of andere specifieke toelichtingen vereisen.

Het in overweging nemen van significante gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

(Zie Par. 26(d))

A43 Aangezien de accountant niet rapporteert over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is van de accountant niet vereist om werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de bron te identificeren die een aanpassing van, of toelichting in, een dergelijke bron vereisen. Niettemin is het voor de accountant noodzakelijk om te overwegen of er eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die een verwijzing naar of toelichting in de verklarende toelichtingen voor de pro forma financiële informatie vereisen om te voorkomen dat de laatste misleidend is. Een dergelijke overweging is gebaseerd op het uitvoeren van werkzaamheden onder deze Standaard of op de kennis van de entiteit en de omstandigheden van de opdracht van de accountant. Na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan de entiteit bijvoorbeeld een kapitaaltransactie zijn aangegaan die betrekking heeft op de omzetting van haar converteerbare schuld in eigen vermogen, waarvan het niet-toelichten erin zou kunnen resulteren dat de pro forma financiële informatie misleidend is.

Inconsistentie met overige informatie die van materieel belang is

(Zie Par. 27)

A44 Verdere passende actie die de accountant kan ondernemen indien de verantwoordelijke partij weigert om de pro forma financiële informatie of de overige informatie op juiste wijze te herzien omvat bijvoorbeeld:

- indien dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is:
 - het beschrijven van de inconsistentie die van materieel belang is in het assurance-rapport;
 - het aanpassen van het oordeel van de accountant;
 - het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht;
- juridisch advies inwinnen.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 28(a))

A45 In bepaalde omstandigheden kunnen de soorten van betrokken transacties van de verantwoordelijke partij vereisen dat deze de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de pro forma aanpassingen selecteert die de entiteit niet eerder heeft hoeven verwoorden omdat deze geen dergelijke transacties was aangegaan. In een dergelijk geval kan de accountant de verantwoordelijke partij verzoeken om de schriftelijke bevestigingen uit te breiden teneinde op te nemen dat de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan uit de door de entiteit aangenomen grondslagen voor die soorten transacties.

Het vormen van het oordeel

Zekerheid over verdere aangelegenheden die op grond van relevante wet- of regelgeving zijn vereist
(Zie Par. 29)

- A46 Relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over aangelegenheden anders dan de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In sommige van deze omstandigheden hoeft het voor de accountant niet noodzakelijk te zijn om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. De relevante wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld vereisen dat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt of de basis waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit. Het naleven van de vereisten in paragrafen 18 en 22(c) van deze Standaard verschaft een basis voor het uitdrukken van een dergelijk oordeel.
- A47 In andere gevallen kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert. De aard en omvang van dergelijke aanvullende werkzaamheden zal verschillen afhankelijk van de aard van andere aangelegenheden aan de hand waarvan de relevante wet- of regelgeving van de accountant vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen.

Vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring

- A48 De relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om in het assurance-rapport een expliciete vermelding op te nemen die de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring veronderstelt of bevestigt. Het opnemen van een dergelijke wettelijke of regelgevende vermelding in het assurance-rapport is niet in strijd met de vereisten van deze Standaard.

Het toelichten van de van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 30)

- A49 De verantwoordelijke partij hoeft in de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen niet de criteria te herhalen die door de relevante wet- of regelgeving zijn voorgeschreven of die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization). Dergelijke criteria zullen als onderdeel van het verslaggevingsregime openbaar worden gemaakt en zijn derhalve impliciet aanwezig in het opstellen van de pro forma financiële informatie van de verantwoordelijke partij.
- A50 Indien de verantwoordelijke partij specifieke criteria heeft ontwikkeld is het noodzakelijk dat die criteria worden toegelicht zodat gebruikers een goed begrip kunnen krijgen van de wijze waarop de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

Titel
(Zie Par. 35(a))

- A51 Een titel die aangeeft dat de rapportage een rapportage van een onafhankelijke accountant betreft, zoals *Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen* bevestigt dat de accountant alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid heeft nageleefd zoals dat door Standaard 3000 is vereist.¹⁰ Dit onderscheidt de rapportage van de onafhankelijke accountant van de rapportages die door anderen worden uitgebracht.

Geadresseerde(n)
(Zie Par. 35(b))

¹⁰ Standaard 3000, paragraaf 20.

- A52 De relevante wet- of regelgeving kan de geadresseerde(n) in de rapportage specificeren. Anders kan de accountant met de entiteit overeen komen wie de geadresseerde(n) zal/zullen zijn als onderdeel van de voorwaarden van de opdracht.

Inleidende paragrafen

(Zie Par. 35(c))

- A53 Waar de pro forma financiële informatie in een prospectus zal worden opgenomen die andere informatie bevat, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, een verwijzing op te nemen die de sectie identificeert waar de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd. Dit ondersteunt de gebruikers om de pro forma financiële informatie waaraan het assurance-rapport is gerelateerd te identificeren.

Oordeel

(Zie Par. 13(c) en 35(h))

- A54 De vraag of de zin 'pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de [van toepassing zijnde criteria] opgesteld', of de zin 'pro forma is naar behoren opgesteld, op basis van de vermelde grondslagen' wordt gebruikt om in een willekeurig rechtsgebied een oordeel tot uitdrukking te brengen, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de verslaggeving over pro forma financiële informatie in dat rechtsgebied regelt of door algemeen aanvaard gebruik in dat rechtsgebied.
- A55 De relevante wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden kan de bewoordingen van het oordeel van de accountant voorschrijven in termen die anders zijn dan die hierboven staan gespecificeerd.¹¹ Waar dit het geval is, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn dat hij oordeelsvorming toepast om te bepalen of het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet de accountant in staat zouden stellen om het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die door wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, of dat er verdere werkzaamheden nodig zouden zijn.
- A56 Wanneer de accountant concludeert dat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet voldoende zou zijn om de accountant in staat te stellen het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die op grond van wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, kan het passend zijn om die bewoordingen als equivalent te beschouwen aan de twee alternatieve bewoordingen van het oordeel dat in deze Standaard gespecificeerd wordt.

¹¹ Een voorbeeld van specifieke regelgeving is de *EC Prospectus Verordening*. Deze vereist expliciet een dubbele conclusie. In het door onafhankelijke accountants opgestelde assurance-rapport moet worden vermeld dat, naar hun oordeel:

- de pro forma financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
- deze grondslagen in overeenstemming zijn met de door de uitgevende instelling gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.

Bijlage: Voorbeeld van een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel

*Voor voorbeeldrapportages wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op
<https://www.nba.nl/voorbeeldteksten>.*

3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving

Inleiding	1-11
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	3-10
<i>Ingangsdatum</i>	11
Doelstellingen	12-12
Definities	13-13A
Vereisten	14-106
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	14-23
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	24
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	25-36
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing</i>	37B-44
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	45-52R
<i>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen</i>	53
<i>Gegevensgerichte werkzaamheden</i>	54B-67B
<i>Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)</i>	Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) -82
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een externe deskundige of een interne auditor</i>	83-85
<i>Totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving</i>	86-87
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft</i>	88
<i>Ter vergelijking opgenomen informatie</i>	89-92
<i>Andere informatie</i>	93-94
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	95
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	96-97
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	98-101
<i>Inhoud van het assurance-rapport</i>	102-105
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	106
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A149
<i>Inleiding</i>	A1-A3
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A4-A11
<i>Doelstellingen</i>	A12 -A14
<i>Definities</i>	A15
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden</i>	A16-A36
<i>Kwaliteitsmanagement</i>	A37
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	A38-A67
<i>Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing</i>	A68-A83
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	A84-A99
<i>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen</i>	A100-A102
<i>Gegevensgerichte werkzaamheden</i>	A103-A116
<i>Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)</i>	A117-A123
<i>Gebruikmaken van de werkzaamheden van een externe deskundige of een interne auditor</i>	A124-A130

<i>Totaalbeeld duurzaamheidsverslaggeving</i>	A131-A132
<i>Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft</i>	A133-A134
<i>Ter vergelijking opgenomen informatie</i>	A135
<i>Andere informatie</i>	A136-A137
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	A138-A139
<i>Schriftelijke bevestigingen</i>	A140
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	A141-A143
<i>Inhoud van het assurance-rapport</i>	A144-A148
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	A149

Inleiding

(Zie Par. A1, A2 en A3)

- 1 Deze Standaard behandelt attest-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke of een beperkte mate van zekerheid of een combinatie hiervan betreffende (door of namens het management opgestelde) duurzaamheidsverslaggeving omtrent het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit ten aanzien van één of meerdere duurzaamheidsonderwerpen.
- 2 Assurance-opdrachten betreffende duurzaamheidsverslaggeving omvatten attest-opdrachten tot het verkrijgen van zekerheid bij:
 - algemene duurzaamheidsverslaggeving voor het brede maatschappelijke verkeer; en
 - specifieke duurzaamheidsverslaggeving voor specifieke gebruikers.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

- 3 Deze Standaard omvat assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving. Van de accountant is vereist om te voldoen aan Standaard 3000A en deze Standaard bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over duurzaamheidsverslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 3000A aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000A toegepast moet worden op een assurance-opdracht om te rapporteren over duurzaamheidsverslaggeving.
- 4 Deze Standaard is van toepassing op assurance-opdrachten die voldoen aan paragraaf 1 en 2 van deze Standaard. Standaard 3810N is niet van toepassing op:
 - a assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen (Zie Standaard 3410), behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de duurzaamheidsverslaggeving.
 - b assurance-werkzaamheden inzake assurance-objecten waarvan de reikwijdte slechts bestaat uit één of meerdere specifieke indicatoren in de duurzaamheidsverslaggeving of alleen een beperkt deel van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit bevat.
- 5 Duurzaamheidsverslaggeving zoals bedoeld onder deze Standaard omvat verschillende vormen van verantwoordingen die ten doel hebben om verantwoording af te leggen over de prestaties van de entiteit ten aanzien van duurzaamheid. Algemene termen die daarmee verband houden zijn onder meer:
 - a duurzaamheidsrapportering;
 - b (corporate) sustainability reporting;
 - c niet-financiële verslaggeving;
 - d geïntegreerde verslaggeving of integrated reporting;
 - e lange-termijn of meervoudige waardecreatie;
 - f ESG (Environmental, Social, Governance);
 - g impact meting;
 - h maatschappelijk verantwoord ondernemen;
 - i CSR (Corporate Social Responsibility).
- 6 Duurzaamheidsverslaggeving bestaat uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie.
- 7 Deze Standaard is zowel toepasbaar op verantwoordingen die zijn opgesteld over één duurzaamheidsonderwerp als op verantwoordingen die over meerdere duurzaamheidsonderwerpen rapporteren, zoals (een onderdeel van) een jaarverslag.

- 8 Bij een (geïntegreerd) jaarverslag is vaak sprake van een gemengde verantwoording die een combinatie is van een of meerdere financiële overzichten, duurzaamheidsverslaggeving en andere informatie, gecombineerd in het bestuursverslag. Hierbij dient de duurzaamheidsverslaggeving duidelijk identificeerbaar te zijn. Deze standaard is uitdrukkelijk niet toepasbaar op de financiële overzichten die in een (geïntegreerd) jaarverslag zijn opgenomen.
- 9 Het is mogelijk om de assurance-opdracht uit te voeren met een combinatie van een beperkte mate van zekerheid over een deel van de duurzaamheidsverslaggeving en een redelijke mate van zekerheid over een ander deel van de duurzaamheidsverslaggeving, voor zover wet- en regelgeving dit toelaat. Daarbij dienen deze delen duidelijk identificeerbaar te zijn.
- 10 Een beperkte mate van zekerheid is het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdracht-risico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk leiden tot vertrouwen van de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A8, A9, A10 en A11).

Ingangsdatum

- 11 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

(Zie Par. A12, A13 en A14)

- 12 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:
 - a het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of de duurzaamheidsverslaggeving geen afwijkingen van materieel belang bevat;
 - b het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de criteria en een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van een entiteit over de verslagperiode in een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie; en
 - c het verder communiceren zoals door deze Standaard en Standaard 3000A wordt vereist.

Definities

- 13 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen: (Zie Par. A15)
 - a *accountant van een groepsonderdeel* - accountant die voor de opdracht voor de groepsassurance assurance-werkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam voor een opdracht voor de groepsassurance.
 - b *aggregatierisico* - waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de duurzaamheidsverslaggeving van de groep als geheel overschrijdt.
 - c *bewering* – al dan niet expliciete uitspraken door het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen en door de accountant worden gebruikt bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen.
 - d *cijferanalyses* - evaluaties van kwantitatieve informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel kwantitatieve als kwalitatieve gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijfer-

- analyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden.
- e *duurzaamheidsverslaggeving* – verantwoording of onderdelen daarvan over een verslagperiode waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van één of meerdere duurzaamheidsonderwerpen.
 - f *duurzaamheidsverslaggeving van een groep* – duurzaamheidsverslaggeving die door middel van een consolidatieproces de duurzaamheidsinformatie van meer dan een entiteit of bedrijfseenheid omvat. Voor de toepassing van deze Standaard omvat een consolidatieproces:
 - i integrale en proportionele consolidatie;
 - ii de presentatie van gecombineerde duurzaamheidsverslaggeving van de duurzaamheidsinformatie van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijke zeggenschap wordt uitgeoefend of die onder gemeenschappelijke leiding staan; of
 - iii de aggregatie van de duurzaamheidsinformatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies
 - g *gerechtvaardigde informatiebehoefte* – informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of informatiebehoefte die door beoogde gebruikers(groepen) kenbaar zijn gemaakt.
 - h *groep* – rapporterende eenheid waarvoor duurzaamheidsverslaggeving op groepsniveau worden opgesteld
 - i *groepsaccountant* – opdrachtpartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor:
 - i het vaststellen van de algehele assurance-aanpak en assurance-programma op groepsniveau;
 - ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden;
 - iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen assurance-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de duurzaamheidsverslaggeving van de groep.
 - j *groepsassurance* – assurance van de duurzaamheidsverslaggeving van een groep
 - k *groepsmanagement* – management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving van de groep.
 - l *groepsonderdeel* – entiteit, bedrijfseenheid, functie of zakelijke activiteit, of een combinatie hiervan, die door de groepsaccountant wordt bepaald ten behoeve van het plannen en uitvoeren van assurance-werkzaamheden in een opdracht voor de groepsassurance.
 - m *opdrachtpartner op groepsniveau* – opdrachtpartner die verantwoordelijk is voor de opdracht voor de groepsassurance.
 - n *operationele afbakening* – afbakening van de activiteiten in de gehele waardeketen die worden opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
 - o *organisatorische afbakening* – afbakening van de activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of directe zeggenschap over heeft en die worden opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
 - p *overwegen van risico's* - identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie zich waarschijnlijk zal voordoen (in het geval van een beperkte mate van zekerheid) of het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving (in het geval van een redelijke mate van zekerheid).
 - q *selectie van onderwerpen* – maatstaf waarmee het management van de entiteit bepaalt over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving om

te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers omtrent de duurzaamheidsverslaggeving.

- 13A De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

(Zie Par. A16)

- 14 De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij de accountant deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000A.

Het naleven van relevante vereisten

- 15 De accountant dient de relevante vereisten van deze Standaard na te leven. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een redelijke mate van zekerheid dan wel opdrachten met een beperkte mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'R' (redelijke mate van zekerheid) of 'B' (beperkte mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf.

Het niet bereiken van een doelstelling

- 16 Wanneer een doelstelling van deze Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23 en A24)

- 17 Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de assurance-opdracht wordt voldaan, dient de accountant op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), vast te stellen dat:
- a sprake is van een rationeel doel voor de opdracht waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat de accountant in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen;
 - b de reikwijdte van de opdracht niet leidt tot een onevenwichtige of misleidende verslaggeving, bijvoorbeeld door het weglaten van onderwerpen die van materieel belang zijn;
 - c de van toepassing zijnde criteria, die in het geval van duurzaamheidsverslaggeving mogelijk nog niet algemeen geaccepteerd zijn of door de entiteit zelf ontwikkeld zijn, geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht, en aan de volgende kenmerken voldoen: relevantie; volledigheid; betrouwbaarheid; neutraliteit; begrijpelijkheid;
 - d de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn, met name in het geval dat de entiteit (een deel van) de criteria zelf heeft ontwikkeld; en
 - e dat voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen kan worden als basis voor de conclusie van de accountant.
- 18 In het kader van deze Standaard dient de accountant vast te stellen dat de duurzaamheidsverslaggeving in ieder geval een beschrijving zal geven over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsonderwerpen.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A25, A26, A27, A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34)

- 19 In de opdrachtbevestiging dient de accountant duidelijk vast te leggen wat het object van onderzoek is, tegen welke criteria het object van onderzoek getoetst zal worden, welke delen van de duurzaamheidsinformatie onderdeel uitmaken van het object van onderzoek (scope) en met welke mate van zekerheid de duurzaamheidsverslaggeving van assurance zal worden voorzien.
- 20 De accountant dient een beperking van de reikwijdte van de opdracht alleen te aanvaarden als deze het rationele doel niet raakt. Deze beperkingen dienen in de duurzaamheidsverslaggeving te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in de duurzaamheidsverslaggeving dan wel in de reikwijdte van de assurance-opdracht van de accountant.
- 21 De accountant dient in de opdrachtbevestiging de rol en verantwoordelijkheid van het management en, indien relevant, de met governance belaste personen overeen te komen.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A35 en A36)

- 22 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 dient in dit geval met de opdrachtgever overleg te plegen over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft.
- 23 De accountant dient geen tussentijdse beperkingen in de opdracht te accepteren indien deze naar de mening van de accountant 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 Standaard 3000A.

Kwaliteitsmanagement*Deskundigheid*

(Zie Par. A37)

- 24 Het opdrachtteam dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid op de volgende gebieden:
 - a het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in overeenstemming met de standaarden;
 - b de duurzaamheidsonderwerpen in het onderzoeksobject; en
 - c externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving; en
 - d maatschappelijke ontwikkelingen op deze gebieden.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht*Criteria*

(Zie Par. A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48 en A49)

- 25 De van toepassing zijnde criteria vormen de basis voor de beoordeling van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de van toepassing zijnde criteria. De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht.
- 26 Bij het bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht in overeenstemming met de kenmerken benoemd in paragraaf 24.b.2 van Standaard 3000A, dient de accountant te bepalen of de criteria ook criteria omvatten voor de beschrijving van de duurzaamheidsverslaggeving, inclusief:

- a de reden waarom de door de entiteit gerapporteerde onderwerpen de meest relevante zijn in het kader van de duurzaamheidsverslaggeving voor de entiteit; en
 - b de wijze waarop de duurzaamheidsverslaggeving de betrouwbaarheid en toereikendheid dient weer te geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsonderwerpen.
- 27 Indien de entiteit voor de duurzaamheidsverslaggeving eigen criteria heeft ontwikkeld, dient de accountant vast te stellen dat de criteria ten minste de volgende elementen bevatten:
- a de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de verantwoordelijke entiteit per onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - b de methode voor het bepalen van de operationele afbakening per onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving, zijnde de wijze waarop het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de gehele waardeketen(s) waarbinnen de verantwoordelijke entiteit haar activiteiten verricht binnen de reikwijdte van de duurzaamheidsverslaggeving valt;
 - c de definities van specifieke terminologie en prestatie-indicatoren in de duurzaamheidsverslaggeving; en
 - d een beschrijving van de van toepassing zijnde kwantificeringsmethoden.
- 28 Als de entiteit eigen criteria ontwikkelt, dient de accountant vast te stellen dat deze criteria zijn opgesteld vanuit het oogpunt van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. A50, A51, A52, A53, A54, A55, A56, A57 en A58)

- 29 Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. In overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria bepaalt het bestuur van de entiteit welke onderwerpen de duurzaamheidsverslaggeving zal bevatten. De accountant dient inzicht te verkrijgen in het proces van identificatie van de relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving door het bestuur van de entiteit.
- 30 De accountant dient de selectie van onderwerpen door de entiteit te beoordelen aan de hand van de van toepassing zijnde criteria.
- 31 Indien de accountant van mening is dat de entiteit over bepaalde onderwerpen zou moeten rapporteren in de duurzaamheidsverslaggeving op basis van de van toepassing zijnde criteria en de entiteit dit nalaat, bepaalt de accountant welke gevolgen dit heeft voor de strekking van de conclusie of overweegt de opdracht terug te geven.

Materialiteit

(Zie Par. A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66 en A67)

- 32 Bij het in aanmerking nemen van materialiteit dient de accountant gebruik te maken van de wijze waarop de van toepassing zijnde criteria het begrip materialiteit in de context van het opstellen en presenteren van de duurzaamheidsverslaggeving definiëren.
- 33 Voor het plannen en uitvoeren van de opdracht dient de accountant veelal een materialiteit per relevant onderwerp te bepalen.
- 34 Duurzaamheidsverslaggeving bestaat veelal uit een mix van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. De accountant dient bij het bepalen van de materialiteit per relevant onderwerp als benoemd in paragraaf 33 rekening te houden met de kwalitatieve en de kwantitatieve factoren.
- 35 De accountant dient te evalueren of de materialiteit per relevant onderwerp, wanneer deze gezamenlijk voor alle onderwerpen wordt gezien, naar verwachting toereikend is om na afloop van de werkzaamheden te kunnen evalueren of sprake is van een totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving die niet misleidend is, qua inhoud evenwichtig is en waarbij de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Indien noodzakelijk past de accountant op basis van de evaluatie de materialiteit per relevant onderwerp aan.

- 36 De accountant dient de materialiteit voor de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving te herzien wanneer de accountant tijdens de opdracht kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan de accountant initieel een andere materialiteit (kwalitatief dan wel kwantitatief) zou hebben bepaald.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's in het onderzoeksobject

(Zie Par. A68, A69, A70, A71, A72, A73, A74, A75, A76, A77, A78, A79, A80, A81 en A82)

- 37B De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming te overwegen welk inzicht in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, noodzakelijk is voor het identificeren van gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen, om de accountant in staat te stellen een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen, en dient dit inzicht te verwerven.
- 37R De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
- 38B Bij het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant de interne beheersing van de entiteit die voor de opdracht relevant is in overweging te nemen, inclusief het proces waarvan gebruik is gemaakt om de duurzaamheidsverslaggeving op te stellen, en, indien van toepassing, het consolidatieproces, als basis voor het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen. De accountant dient in ieder geval inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit:
- a de interne beheersingsomgeving;
 - b het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren van duurzaamheidsinformatie en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
 - c het risico-inschattingsproces van de entiteit.
- 38R Bij het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is, inclusief het proces waarvan gebruik is gemaakt om de duurzaamheidsverslaggeving op te stellen, en, indien van toepassing, het consolidatieproces. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor duurzaamheidsverslaggeving.
- 39R De accountant dient in ieder geval inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving:
- a de interne beheersingsomgeving;
 - b het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren van duurzaamheidsinformatie en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
 - c het risico-inschattingsproces van de entiteit;
 - d interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de opdracht en waarvan de accountant het noodzakelijk acht om daarin inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere werkzaamheden te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor een assurance-opdracht is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten in relatie met ieder significant onderdeel van de duurzaamheidsrapportering en de toelichting hierop of met elke bewering die daarvoor relevant is; en
 - e het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

- 40 Bij het verwerven van inzicht zoals vereist op grond van paragraaf 37B of 37R dient de accountant te overwegen onder meer het volgende in aanmerking te nemen:
- a de aard van de activiteiten inclusief de impact die de entiteit maakt op duurzaamheidsonderwerpen, waaronder de relevante activiteiten in de waardeketen;
 - b de geografische locaties of juridische entiteiten waar de activiteiten van de entiteit plaatsvinden, en hoeveel de verschillende locaties bijdragen aan de algehele informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - c het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor de totstandkoming van de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving binnen de entiteit;
 - d de strategie en gekozen doelstellingen van de entiteit inzake de duurzaamheidsonderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving, waaronder eventuele publiekelijk bekend gemaakte ambities en doelstellingen;
 - e de belangrijkste bedrijfsrisico's met betrekking tot specifieke duurzaamheidsonderwerpen en de verslaggeving daaromtrent;
 - f de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving, inclusief de wijze van selectie van onderwerpen door de entiteit en de door de entiteit niet-geselecteerde onderwerpen.
- 41 Indien de financiële overzichten van de verantwoordelijke entiteit door een andere accountant worden gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant te overwegen of het noodzakelijk is overleg te voeren met deze andere accountant om meer inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar omgeving.
- 42B De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten en dienen de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft te bespreken. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met de door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.
- 42R De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten en dienen de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft te bespreken. Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te worden besteed aan hoe en waar de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar kan 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. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met de door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. A83)

- 43 Een aanzienlijk deel van de duurzaamheidsverslaggeving 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). Kwalitatieve informatie in duurzaamheidsverslaggeving kan objectief (direct observeerbaar) of subjectief (afhankelijk van de perceptie van de opsteller van de duurzaamheidsverslaggeving) van aard zijn. Kwalitatieve informatie die subjectief van aard is, is daardoor afhankelijk van inschattingen van het management en daardoor sterker ontvankelijk voor oneigenlijke beïnvloeding van het management. De accountant dient daarom de mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van het management mee te wegen bij het overwegen van risico's.

- 44 De accountant dient specifiek inzicht te verwerven in het proces van de entiteit van het opstellen, verzamelen, samenvoegen en beoordelen van kwalitatieve informatie.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. A84, A85, A86, A87, A88 en A89)

- 45 De accountant dient zich bij het overwegen van risico's te richten op:
- a de kwalitatieve aspecten voor de teksten in de duurzaamheidsverslaggeving; en
 - b de kwantitatieve, en indien van toepassing de hieraan gerelateerde kwalitatieve, aspecten voor de door de entiteit gerapporteerde prestatie-indicatoren en overige kwantitatieve toelichtingen.
- De accountant maakt gebruik van beweringen bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De accountant kan gebruik maken van beweringen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. A90, A91, A92, A93 en A94)

- 46B De accountant dient bij het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving zich kan voordoen werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 47-51 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.
- 46R De accountant dient bij het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 47-51 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.
- 47 Duurzaamheidsinformatie kan gemanipuleerd worden doordat het management een positiever beeld schetst van de prestaties van de entiteit dan gerechtvaardigd is in de omstandigheden, wat kan leiden tot misleidende of onevenwichtige duurzaamheidsverslaggeving (zoals fraude in de vorm van greenwashing). De accountant dient deze omstandigheden mee te wegen bij het overwegen van risico's als gevolg van fraude in overeenstemming met paragraaf 46B respectievelijk 46R.
- 48 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- a de inschatting door het management van het risico dat de duurzaamheidsverslaggeving mogelijk een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen;
 - b de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft geïdentificeerd of die onder de aandacht van het management zijn gebracht of van niet-financiële prestatie-indicatoren of toelichtingen die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
 - c de informatie die het management aan de met governance belaste personen (indien relevant) heeft meegedeeld over de processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en
 - d de informatie die het management aan de werknemers heeft meegedeeld over de visie van het management op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.
- 49 De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om te bevestigen of zij op de hoogte zijn van:
- a feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
 - b het niet naleven van wet- of regelgeving; die op de duurzaamheidsverslaggeving van invloed is.

- 50 Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de interne beheersing, waaronder administratieve vastleggingen, te manipuleren en frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een gebied dat de accountant in acht neemt bij het overwegen van risico's. De accountant dient tevens bij het overwegen van risico's te bepalen wat de gevolgen van het voorgaande zijn voor de aard, omvang en timing van de werkzaamheden.
- 51 De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen om te bepalen of frauderisicofactoren aanwezig zijn en of deze in aanmerking moeten worden genomen bij het overwegen van risico's als gevolg van fraude.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. A95, A96, A97, A98 en A99)

- 52R Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
- a de redenen te overwegen die hebben geleid tot het in acht nemen van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de duurzaamheidsverslaggeving; en
 - b meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat; en
 - c te overwegen of de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. A100, A101 en A102)

- 53 Indien wordt gedetecteerd dat de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen (deels) niet effectief hebben gewerkt gedurende de verslagperiode dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. De accountant dient te bepalen of:
- 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 op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. A103, A104, A105, A106 en A107)

- 54B De accountant dient een combinatie van assurance-werkzaamheden te kiezen uit de standaardtechnieken, waar de accountant bij assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid vooral gebruik zal maken van het verzoeken om inlichtingen, en cijferanalyses. Het bepalen van de aard, omvang en timing van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming. Andere standaardtechnieken die de accountant kan inzetten betreffen inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming en externe bevestiging.

- 54R De accountant dient bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid een combinatie van assurance-werkzaamheden te kiezen uit de standaardtechnieken: het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses. Het bepalen van de aard, omvang en timing van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming.
- 55R De accountant dient gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren voor elk onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving (zoals gegevensstromen, prestatie-indicatoren en toelichtingen) dat van materieel belang is.
- 56 De gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant uitvoert, dienen in ieder geval te omvatten:
- a het aansluiten of afstemmen van informatie in de duurzaamheidsverslaggeving op de onderliggende administratieve vastleggingen; en
 - b het onderzoeken van aanpassingen van materieel belang die tijdens het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving zijn gemaakt.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. A108, A109 en A110)

- 57B Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- a het verzoeken om inlichtingen van kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - b indien noodzakelijk geacht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen op basis van professionele oordeelsvorming van de accountant, het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen.
- 57R Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- a het verzoeken om inlichtingen van kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - b het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen;
 - c het kennismaken van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de met governance belaste personen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid voor zover relevant als onderbouwing van kwalitatieve beweringen van het management.
- 58 Kwalitatieve informatie kan door de aard op verschillende manieren worden begrepen, omdat connotaties kunnen verschillen, of informatie niet in context wordt geplaatst. Indien de duurzaamheidsverslaggeving als gevolg daarvan kwalitatieve informatie bevat die niet neutraal is of misleidend kan zijn, dient de accountant aan het management te verzoeken om deze beweringen te verwijderen of te wijzigen naar meer neutrale bewoordingen.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. A111 en A112)

- 59B Cijferanalyses zijn een belangrijk middel voor assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving met een beperkte mate van zekerheid. Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant:
- a de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen, waarbij de accountant rekening houdt met de geïdentificeerde gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen en eventuele door de accountant uitgevoerde detailcontroles;
 - b de herkomst van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij de accountant rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie; en
 - c een verwachting met betrekking tot vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen.
- Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.
- 59R Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses dient de accountant:
- a de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses te bepalen voor de te toetsen beweringen, waarbij de accountant rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
 - b de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden, bedragen of verhoudingscijfers is ontwikkeld, te evalueren waarbij de accountant rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; en
 - c een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren; en
 - d een aantal of bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden die aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek.
- Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door:
- a de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is als onderbouwing van de ontvangen inlichtingen van de entiteit; en
 - b andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. A113 en A114)

- 60 De accountant dient bij het opzetten van de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere werkzaamheden inzake schattingen de hoeveelheid werkzaamheden aan te passen op basis van de mate van schattingsonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit van de schattingen.
- 61 Op basis van de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te evalueren of:
- a de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
 - b de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn.

- 62B De accountant dient te overwegen of andere werkzaamheden inzake schattingen noodzakelijk zijn in de omstandigheden van de opdracht in aanvulling op de werkzaamheden beschreven in paragraaf 61.
- 62R Bij het inspelen op een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant, rekening houdend met de aard van de schattingen, één of meer van de hier volgende werkzaamheden te ondernemen:
- a toetsen hoe de entiteit de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze is gebaseerd. Hierbij dient de accountant te evalueren of:
 - i de gebruikte kwantificeringsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - ii de veronderstellingen waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt passend zijn.
 - b toetsen van de werking van de interne beheersmaatregelen over de schattingswijze van de entiteit samen met andere passende werkzaamheden;
 - c ontwikkelen van een puntschatting of een interval om de schatting van de entiteit te evalueren. In dit kader:
 - i kan de accountant gebruikmaken van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van de entiteit. In dit geval dient de accountant voldoende inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van de entiteit. Dit om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van de entiteit te evalueren;
 - ii indien de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren, dient de accountant het interval op basis van de beschikbare assurance-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk kunnen worden beschouwd.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. A115)

- 63 De uitvoering van detailwerkzaamheden, als onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden, kan niet-statistische of statistische steekproeven omvatten. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij de bepaling van de meest geschikte methode om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Aanwijzingen van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

- 64 Indien de accountant bij een opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving een afwijking identificeert, dient de accountant te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de opdracht te evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is.
- 65 Indien de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is om te concluderen of, de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of het niet naleven van wet- en regelgeving, dient de accountant de gevolgen daarvan voor de assurance-opdracht te evalueren.
- 66 Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving bij een opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving, dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wta, de Wwft of de *Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving* (NV NOCLAR).

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. A116)

- 67B De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant dient te verkrijgen.

Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) (Zie Par. A117, A118, A119, A120, A121, A122 en A123)

Inleiding duurzaamheidsverslaggeving van een groep

- 68 De duurzaamheidsverslaggeving van een groep omvat de duurzaamheidsinformatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces. De term consolidatieproces zoals gebruikt in deze Standaard verwijst niet alleen naar het opstellen van geconsolideerde duurzaamheidsverslaggeving in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving, maar ook naar de presentatie van de gecombineerde overzichten voor een duurzaamheidsonderwerp, en naar de aggregatie van de duurzaamheidsinformatie van entiteiten of bedrijfseenheden, zoals filialen, productielocaties of divisies. (Zie Par. A117)

Het plannen van een assurance-opdracht over duurzaamheidsverslaggeving van een groep

- 69 De groepsaccountant bepaalt een passende aanpak voor de planning en de uitvoering van de assurance-werkzaamheden om in te spelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep. Voor dit doel past de groepsaccountant professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor assurance-werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze bepaling is gebaseerd op het inzicht van de groepsaccountant in de groep en haar omgeving, en andere factoren, zoals de mogelijkheid om assurance-werkzaamheden centraal uit te voeren, de aanwezigheid van gemeenschappelijke informatiesystemen en de interne beheersing.

Betrokkenheid opdrachtpartner op groepsniveau

- 70 De opdrachtpartner op groepsniveau dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht voor de groepsassurance. Daarbij dient de opdrachtpartner op groepsniveau:
- a de verantwoordelijkheid te nemen voor het creëren van een omgeving voor de opdracht voor de groepsassurance die het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt.
 - b voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de gehele opdracht voor de groepsassurance, met inbegrip van de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen, zodat de opdrachtpartner op groepsniveau de basis heeft om vast te stellen of de significante oordelen die zijn gevormd en de conclusies die zijn getrokken passend zijn gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht voor de groepsassurance.
- 71 De groepsaccountant dient een algehele assurance-aanpak op groepsniveau en een assurance-programma op groepsniveau vast te stellen, en deze te herzien indien nodig. Hierbij dient de groepsaccountant:
- a de groepsonderdelen te bepalen waarop assurance-werkzaamheden zullen worden uitgevoerd; en

- b de middelen te bepalen die nodig zijn om de opdracht voor de groepsassurance uit te voeren, waaronder de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van groepsonderdelen.

Indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn bij de assurance-opdracht dient de opdrachtspartner op groepsniveau bij het vaststellen van de algehele assurance-aanpak op groepsniveau en het assurance-programma op groepsniveau:

- a te evalueren of de groepsaccountant in staat zal zijn om voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.
- b vast te stellen dat accountants van de groepsonderdelen over de passende competenties en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, en de in paragraaf 24 benoemde kennis voor zover van toepassing, om de toegewezen assurance-werkzaamheden voor dat groepsonderdeel uit te voeren.
- c verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, waarbij rekening wordt gehouden met:
 - i onderwerpen waarbij wordt ingeschat dat er sprake is van hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep; en
 - ii onderwerpen in de groepsassurance waarbij sprake is van significante oordeelsvorming.

Bij het beoordelen van de selectie van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving van een groep in overeenstemming met paragraaf 30 beoordeelt de groepsaccountant of sprake is van specifieke duurzaamheidsonderwerpen die alleen relevant zijn voor een of meer specifieke groepsonderdelen en alsnog moeten worden aangemerkt als relevante onderwerpen die onderdeel dienen uit te maken van de groepsverslaggeving.

Bij het bepalen van de algehele assurance-aanpak op groepsniveau en assurance-programma op groepsniveau dient de groepsaccountant te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden en de verwachtingen van de groepsaccountant, waaronder de verwachting dat de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen plaatsvindt op passende momenten gedurende de opdracht voor de groepsassurance.

Verwerven van inzicht

- 72 Bij het toepassen van paragraaf 37B of 37R dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het verwerven van inzicht in:

- a de groep en haar omgeving, waaronder:
 - i de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep, met inbegrip van:
 - a de locaties waar de groep haar activiteiten heeft;
 - b de aard van de activiteiten van de groep en de mate waarin deze binnen de groep gelijksoortig zijn; en
 - c de mate waarin het bedrijfsmodel van de groep het gebruik van informatietechnologie (IT) integreert;
 - ii regelgevende factoren die effect hebben op de entiteiten en bedrijfseenheden in de groep; en
 - iii de maatstaven die intern en extern worden gebruikt voor het beoordelen van de duurzaamheidsprestaties van de entiteiten of bedrijfseenheden;
- b het van toepassing zijnde stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving en de consistentie van de grondslagen en toepassingen in de gehele groep;
- c het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:
 - i de aard en omvang van gemeenschappelijkheid van interne beheersmaatregelen;
 - ii of, en zo ja, op welke wijze de groep activiteiten die relevant zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving centraliseert;

- iii het consolidatieproces dat wordt gebruikt door de groep, inclusief, indien van toepassing, subconsolidaties en consolidatieaanpassingen; en
- iv hoe het groepsmanagement communiceert aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden over significante aangelegenheden ter ondersteuning van het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving van de groep en gerelateerde verantwoordelijkheden met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving in het informatiesysteem en andere onderdelen van het interne beheersingssysteem van de groep. (Zie Par A118)

De groepsaccountant dient tijdig te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over aangelegenheden die de groepsaccountant als relevant beschouwt voor de opzet of uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden voor de accountant van het groepsonderdeel voor de groepsassurance.

De groepsaccountant dient, op basis van het in paragraaf 37B of 37R en deze paragraaf verkregen inzicht, verantwoordelijkheid te nemen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep, met inbegrip van risico's met betrekking tot het consolidatieproces. De groepsaccountant dient daarbij te evalueren of de assurance-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden die door de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd een passende basis vormt voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep.

Materialiteit

- 73 Bij het toepassen van paragraaf 33 dient de groepsaccountant, indien de duurzaamheidsinformatie over een specifiek duurzaamheidsonderwerp, kwalitatief of kwantitatief, is gededaggregeerd over meerdere groepsonderdelen, voor de planning en de uitvoering van de assurance-werkzaamheden het volgende vast te stellen:
- de wijze waarop het mogelijke aggregatierisico dat daardoor ontstaat leidt tot de noodzaak om een lagere materialiteit toe te passen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel;
 - welke overwegingen respectievelijk grenswaarden passend zijn waarboven kwalitatieve respectievelijk kwantitatieve afwijkingen die worden geïdentificeerd in de duurzaamheidsverslaggeving van de groepsonderdelen moeten worden gecommuniceerd met de groepsaccountant. Deze overwegingen of grenswaarden dienen gebaseerd te worden op de inschatting welke afwijking in informatie als duidelijk triviaal wordt beschouwd voor de duurzaamheidsverslaggeving van de groep.

Inspelen op de overwogen risico's

- 74 De groepsaccountant dient verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van verdere assurance-werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, waaronder het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor verdere assurance-werkzaamheden nodig zijn en de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die bij die groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd.

Consolidatieproces

- 75 De groepsaccountant dient verantwoordelijkheid te nemen voor het opzetten en uitvoeren van verdere assurance-werkzaamheden om in te spelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep voortvloeiend uit het consolidatieproces. Dit dient te omvatten:
- a het evalueren of alle entiteiten en bedrijfseenheden zijn opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving en, indien van toepassing, het opzetten en uitvoeren van verdere assurance-werkzaamheden met betrekking tot subconsolidaties;
 - b het evalueren van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen;

- c het evalueren of uit de oordeelsvorming van het management tijdens het consolidatieproces indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management opkomen; en
 - d het inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die zich tijdens het consolidatieproces voordoen.
- 76 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere assurance-werkzaamheden, dient de groepsaccountant te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel over aangelegenheden waarvan de groepsaccountant of de accountant van het groepsonderdeel heeft vastgesteld dat ze relevant zijn voor de opzet van de manier waarop wordt ingespeeld op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep.
- 77 Voor gebieden met overwogen risico's, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te werken assurance-werkzaamheden bepaalt, dient de groepsaccountant de geschiktheid van de opzet en de uitvoering van die verdere assurance-werkzaamheden te evalueren.
- 78 De groepsaccountant dient vast te stellen of de duurzaamheidsverslaggeving die is geïdentificeerd in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel de duurzaamheidsinformatie is die in duurzaamheidsverslaggeving van de groep is opgenomen.

Evaluatie door accountant

- 79 De groepsaccountant dient het werk van de accountant van het groepsonderdeel te evalueren, waaronder:
- de vraag of de groepsaccountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel zonder de accountant van het groepsonderdeel te betrekken indien de accountant van het groepsonderdeel de relevante ethische voorschriften niet naleeft die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepsassurance, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - voor gebieden met hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep of waar gebieden zijn geïdentificeerd waar een afwijking van materieel belang in de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving zich met een hogere waarschijnlijkheid kan voordoen, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te werken assurance-werkzaamheden bepaalt, dient de groepsaccountant de geschiktheid van de opzet en de uitvoering van die verdere assurance-werkzaamheden te evalueren;
 - indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet adequaat zijn voor de doelstellingen van de groepsaccountant, dient de groepsaccountant te bepalen welke aanvullende assurance-werkzaamheden dienen te worden uitgevoerd, en of deze moeten worden uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel of door de groepsaccountant.

Communicatie aan accountant groepsonderdeel

- 80 De groepsaccountant dient tijdig te communiceren met de accountant van de groepsonderdelen over de in overeenstemming met paragraaf 73 bepaalde lagere materialiteit die de accountant van het groepsonderdeel dient te hanteren tijdens de uitvoering van de werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel.

Communicatie aan de groepsaccountant

- 81 De accountant van het groepsonderdeel dient het volgende te communiceren en/of te bevestigen aan de groepsaccountant:

- dat de accountant van het groepsonderdeel zal samenwerken met de groepsaccountant, waaronder te bevestigen of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden zal uitvoeren zoals gevraagd door de groepsaccountant;
- dat de accountants van de groepsonderdelen de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepsassurance, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften, begrijpen en deze zullen naleven;
- aangelegenheden met betrekking tot de duurzaamheidsinformatie van het groepsonderdeel waarvan de accountant van het groepsonderdeel vaststelt dat deze relevant zijn voor het overwegen van risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten;
- aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot groepsassurance. Een dergelijke communicatie dient te omvatten:
 - a de identificatie van de duurzaamheidsinformatie waarvoor de accountant van het groepsonderdeel is verzocht om assurance-werkzaamheden uit te voeren;
 - b of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden heeft uitgevoerd waar de groepsaccountant om heeft gevraagd;
 - c de vraag of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan de ethische voorschriften die voor de opdracht voor de groepsassurance relevant zijn, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - d informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving;
 - e gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de duurzaamheidsverslaggeving van het groepsonderdeel die zijn geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel en die boven de grens liggen die is gecommuniceerd door de groepsaccountant;
 - f indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
 - g een beschrijving van alle tekortkomingen in het interne beheersingssysteem die zijn geïdentificeerd in verband met de assurance-werkzaamheden die zijn uitgevoerd;
 - h fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij het interne beheersingssysteem op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsinformatie van het groepsonderdeel;
 - i andere significante aangelegenheden die door de accountant van het groepsonderdeel zijn gecommuniceerd of naar verwachting worden gecommuniceerd aan het management van het groepsonderdeel of aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel;
 - j alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepsassurance of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van de groepsaccountant wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
 - k de algehele bevindingen of conclusies van de accountant van het groepsonderdeel.

Algehele evaluatie

- 82 De groepsaccountant dient te evalueren of voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen uit de uitgevoerde assurance-werkzaamheden, met inbegrip van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountants van de groepsonderdelen, om daarop de assurance-conclusie op groepsniveau te baseren.
- De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op de conclusie op groepsniveau is van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen (ongeacht of deze door de groepsaccountant

zijn geïdentificeerd of door accountants van groepsonderdelen zijn gecommuniceerd) en van alle gevallen waarin het niet mogelijk was voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een externe deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. A124, A125, A126, A127, A128, A129 en A130)

- 83 Wanneer de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een externe deskundige of een interne auditor dient de accountant de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die externe deskundige of interne auditor in aanvulling op de relevante vereisten in Standaard 3000A te evalueren op het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving. (zie par A126, A127 en A128).
- 84 Indien de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een interne auditfunctie, dient de accountant te overwegen op welke manier dit het meest passend is in de omstandigheden van de opdracht (zie par. A129).
- 85 Directe ondersteuning kan verboden zijn voor wettelijke controle-opdrachten. Hoewel directe ondersteuning niet verboden hoeft te zijn voor assurance-opdrachten dient de accountant bij een combinatie van de assurance-opdracht met een wettelijke controle - waarbij directe ondersteuning verboden is voor de wettelijke controle-opdracht en waarbij sprake is van een geïntegreerd object van onderzoek - geen gebruik te maken van directe ondersteuning voor de assurance-werkzaamheden met betrekking tot de niet financiële verslaggeving (zie par. A130).

Totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving

(Zie Par. A131 en A132)

- 86 De accountant dient het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving te evalueren op onder meer de volgende aspecten:
- a de wijze waarop de verantwoordelijke entiteit de beoogde gebruikers heeft geïdentificeerd en hun verwachtingen en belangen heeft geadresseerd;
 - b de wijze waarop de gerapporteerde informatie in de context van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen is geplaatst;
 - c de wijze waarop de keuze voor gerapporteerde onderwerpen tot stand is gekomen en is toegelicht;
 - d de volledigheid van de verslaggeving, dat wil zeggen in hoeverre alle materiële onderwerpen, relevante (bedrijfs-)onderdelen en significante impact van de activiteiten van de entiteit zijn meegenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
- 87 Daarbij dient de accountant in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, de verslaggeving qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. A133 en A134)

- 88 De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft, meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant dient:

- a het effect van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft op de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen; en
- b gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als de accountant hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat de accountant het assurance-rapport had aangepast.

De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. A135)

- 89 Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt in de duurzaamheidsverslaggeving en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of:
 - a de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met in voorgaande verslaggevingsperiodes gepubliceerde informatie en andere toelichtingen of, indien van toepassing, deze op een juiste wijze is herzien en dat die herziening op adequate wijze is toegelicht; en
 - b de van toepassing zijnde criteria die in de ter vergelijking opgenomen informatie worden weergegeven consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria die in de huidige verslaggevingsperiode worden toegepast of, indien zich wijzigingen hebben voorgedaan, deze op adequate wijze zijn toegepast en toegelicht.
- 90 Indien de duurzaamheidsverslaggeving over de voorgaande verslagperiode niet is onderzocht, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de ter vergelijking opgenomen informatie niet is onderzocht. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant niet van het vereiste om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de duurzaamheidsverslaggeving over de lopende verslagperiode.
- 91 Indien de ter vergelijking opgenomen informatie in de duurzaamheidsverslaggeving meerdere verslagperiodes omvat, dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te overwegen voor welke verslagperiodes de toelichtingen relevant zijn voor de gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving.
- 92 Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:
 - a de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en
 - b het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
 - i wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
 - ii wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

(Zie Par. A136 en A137)

- 93 Wanneer het document dat de duurzaamheidsverslaggeving alsmede het assurance-rapport bevat ook andere informatie bevat, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant:
- a een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport; of
 - b een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de assurance-werkzaamheden, in de context van de verkregen assurance-informatie en de conclusies getrokken in de assurance-opdracht; of
 - c zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport,
- dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passende verdere maatregelen te nemen.
- 94 Als melding wordt gemaakt van of een verwijzing is opgenomen naar de aan de accountant verstrekte assurance-opdracht of van (de uitkomst van) het assurance-rapport, dient de accountant te bepalen of op basis van de tekst geen onredelijke verwachtingen worden geschapen ten aanzien van de:
- a reikwijdte van de assurance-opdracht;
 - b diepgang van de assurance-werkzaamheden;
 - c mate van zekerheid die verstrekt wordt; of
 - d conclusie van de assurance-opdracht.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. A138 en A139)

- 95 De accountant dient te evalueren of de duurzaamheidsverslaggeving op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant in aanmerking te nemen of de van toepassing zijnde criteria zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier en of de gebruikte terminologie passend is.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. A140)

- 96 De accountant dient bij het verzoeken om een schriftelijke bevestiging van het management in het geval van een assurance-opdracht inzake duurzaamheidsverslaggeving tevens het volgende te laten bevestigen:
- a dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is;
 - b haar verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie van duurzaamheidsverslaggeving ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de duurzaamheidsverslaggeving zijn weergegeven;
 - c dat zij het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend achten;
 - d dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen; en

- e dat de duurzaamheidsverslaggeving niet misleidend of niet onevenwichtig is.
- 97 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om een of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving relevant is, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. A141, A142 en A143)

- 98 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Bij het vormen van die conclusie dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- a de door de accountant bepaalde materialiteit om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - b de door de accountant gevormde conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - c een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn; en
 - d een evaluatie of geïdentificeerde afwijkingen een aanwijzing vormen voor fraude.
- 99 De accountant dient te evalueren of de duurzaamheidsverslaggeving een getrouwe weergave is van:
- a het beleid;
 - b de bedrijfsvoering;
 - c de gebeurtenissen; en
 - d de prestaties
- van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen die onder de reikwijdte van de assurance-opdracht vallen van de verantwoordelijke entiteit in de verslagperiode.
- 100 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dient de accountant, naar gelang passend:
- a een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
 - b de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- 101 Bij een combinatie van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd. De accountant dient separaat een oordeel (redelijke mate van zekerheid) en een conclusie (beperkte mate van zekerheid) te formuleren.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. A144, A145, A146, A147 en A148)

- 102 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving die in de assurance-opdracht is betrokken. De accountant dient daarbij zorg te dragen voor een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
- 103 Het assurance-rapport dient de in Standaard 3000A beschreven basiselementen te bevatten; en een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving is uitgevoerd.

- 104 Het assurance-rapport dient in voorkomende gevallen een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de totale informatie waaraan het assurance-rapport is toegevoegd onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht (onderzoeksobject). Indien onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met een redelijke mate van zekerheid zijn onderzocht en onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht, dient het assurance-rapport een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met een redelijke mate van zekerheid en welke onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht.
- 105 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant het volgende concludeert:
- a in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een getrouwe weergave geeft van het beleid ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - b in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een getrouwe weergave geeft van het beleid ten aanzien van maatschappelijke onderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. A149)

- 106 De accountant dient, tenzij verboden op grond van wet- of regelgeving, aan de met governance belaste personen de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de accountant komen te communiceren. De accountant dient ook te bepalen of de accountant de verplichting heeft deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:
- a tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;
 - b geïdentificeerde of vermoede fraude;
 - c aangelegenheden over de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

(Zie Par. 1 en 2)

- A1 Deze Standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle of beoordeling van historische financiële informatie. De verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken:
- a de kwantitatieve informatie waarover in duurzaamheidsverslaggeving wordt gerapporteerd, wordt veelal niet gemeten in uniforme geldeenheden, maar in verschillende eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld prestatie-indicatoren over de emissie van koolstofdioxide en prestatie-indicatoren over het screenen van leveranciers ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten);
 - b de kwantitatieve informatie waarover in duurzaamheidsverslaggeving wordt gerapporteerd is meestal niet te ontleen aan een enkel 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 over beleid en management) van minstens even groot belang;
- d door de diversiteit aan onderwerpen die duurzaamheidsverslaggeving over het algemeen omvat, is sprake van meerdere voor de duurzaamheidsverslaggeving relevante informatiesystemen waarbij de verantwoordelijkheid daarvoor ook bij verschillende medewerkers in de organisatie kan zijn belegd. Eventueel aanwezige informatiesystemen bevatten verschillende waarborgen voor volledigheid en juistheid die invloed hebben op de assurance-aanpak van de accountant;
- e duurzaamheidsverslaggeving is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers(groepen) van duurzaamheidsverslaggeving kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben;
- f de van toepassing zijnde criteria voor duurzaamheidsverslaggeving zijn van veel recentere datum en minder geüniformeerd dan die voor historische financiële informatie. Bovendien zijn de van toepassing zijnde criteria als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen en de daarmee gepaard gaande verschuiving van de publieke aandacht ook frequenter aan veranderingen onderhevig;
- g het ontbreken van geüniformeerde praktijken ter beoordeling en meting van duurzaamheidsverslaggeving heeft tot gevolg dat verscheidene meettechnieken acceptabel zijn om toe te passen. Hierdoor kan de vergelijkbaarheid tussen entiteiten onderling en in de tijd beïnvloed worden.

A2 Het bovenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie, tot de volgende kenmerken van het verstrekken van een redelijke of beperkte mate van zekerheid bij duurzaamheidsverslaggeving:

- a er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van duurzaamheidsverslaggeving maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams;
- b de keuzes van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verantwoordelijke entiteit worden gemaakt;
- c het kan economisch rationeel zijn om bepaalde onderwerpen buiten het verstrekken van zekerheid bij de duurzaamheidsverslaggeving te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld;
- d de opdracht kan grotere vaktechnische en economische beperkingen kennen (zie A11 en verder). Deze beperkingen kunnen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet worden ter vermijding van een verwachtingskloof;
- e de risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, en bevat explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers;
- f omdat relatief veel informatie in de duurzaamheidsverslaggeving kwalitatief van aard is, zal voor die informatie bij het bepalen van geschikte assurance-werkzaamheden de nadruk liggen op werkzaamheden die passend zijn voor kwalitatieve informatie, waaronder het verzoeken om inlichtingen, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke, en minder op werkzaamheden als herberekening en cijferanalyses.

A3 De verantwoordelijke entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving. De inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving bestaat uit één duurzaamheids-

onderwerp of meerdere specifieke duurzaamheidsonderwerpen waarover de entiteit verslag doet. Deze onderwerpen kunnen gericht zijn op verschillende maatschappelijke aspecten zoals economisch, sociaal, milieu en governance.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 en 10)

- A4 Deze Standaard is van toepassing op het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake duurzaamheidsverslaggeving waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van (een) duurzaamheidsonderwerp(en).
- A5 A5 Voorbeelden van opkomende vormen van duurzaamheidsverslaggeving zijn:
- a duurzaamheidsverslaggeving op grond van de *Corporate Sustainability Reporting Directive* en de *European Sustainability Reporting Standards*;
 - b de duurzaamheidsverslaggeving in een geïntegreerd jaarverslag;
 - c rapportage over de eerbiediging van mensenrechten (human rights report);
 - d 'Verantwoord beleggen' verslag;
 - e SDG (Sustainable Development Goals) rapportages;
 - f impact rapportages; of
 - g rapportage over de maatschappelijke impact van een groene obligatielening, die slechts ten behoeve van de obligatiehouders wordt opgesteld.
- A6 Kwantitatieve informatie kan mede financiële informatie omvatten die informatie geeft over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties ten aanzien van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen. Standaard 3810N is van toepassing op deze specifieke financiële informatie.
- A7 Deze Standaard heeft alleen betrekking op duurzaamheidsverslaggeving die een overzicht geeft van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties ten aanzien van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen die het object van onderzoek vormen. Dit houdt in dat rapportages die een beperktere scope van informatie over het duurzaamheidsonderwerp of de duurzaamheidsonderwerpen bevatten, waarbij bijvoorbeeld enkel de prestaties van een beperkt aantal duurzaamheidsonderwerpen gerapporteerd wordt, niet vallen onder de reikwijdte van deze Standaard. Hiervoor kan bijvoorbeeld Standaard 3000A *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)* worden gebruikt. Het uitvoeren van een assurance-opdracht met een beperktere scope kan als eerste stap worden gezien naar het uitvoeren van een opdracht in het kader van deze Standaard. Voor assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen is Standaard 3410 *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen* van toepassing, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance. Ook kan in een opdracht zowel Standaard 3410 voor het emissieverslag en Standaard 3810N voor de duurzaamheidsinformatie worden gecombineerd.
- A8 In de praktijk is het complex om te bepalen wanneer bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een zinvol niveau van zekerheid is verkregen op basis van de verzamelde assurance-informatie. In tegenstelling tot een redelijke mate van zekerheid kan een beperkte mate van zekerheid een bandbreedte van zekerheid betreffen tussen:
- a het minimale niveau van zekerheid dat noodzakelijk is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het object van onderzoek te vergroten naar een niveau dat duidelijk meer is dan onbeduidend; en
 - b het niveau van zekerheid net lager dan een redelijke mate van zekerheid.
- De aard, timing en omvang van de werkzaamheden benodigd om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen zal de accountant dan ook bepalen op basis van professionele oordeelsvorming. De ac-

countant zal op basis van de omstandigheden van de opdracht bepalen wanneer een zinvol niveau is bereikt.

- A9 Wat zinvol is voor een specifieke assurance-opdracht hangt af van de omstandigheden van de opdracht, waaronder de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers, de criteria en de kenmerken van de duurzaamheidsverslaggeving.
- A10 De accountant zal de aard, timing en omvang van de werkzaamheden mede bepalen op basis van de inschatting wat een zinvol niveau van zekerheid is voor de assurance-opdracht. De diepgang van de werkzaamheden zal daarbij toenemen als het zinvol niveau van zekerheid verschuift van het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A8(a) naar het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A8(b).
- A11 Het doel van een assurance-opdracht is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de duurzaamheidsverslaggeving. Dit wordt bewerkstelligd doordat de accountant een conclusie met een beperkte of redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking brengt over de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld is in overeenstemming met de criteria en een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van een entiteit over de verslagperiode. Een overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde assurance-opdracht stelt de accountant in staat die conclusie te vormen.

Doelstellingen

(Zie Par. 12)

- A12 De doelstelling benoemd in paragraaf 12 is van toepassing in geval sprake is van een getrouw-beeldstelsel voor duurzaamheidsverslaggeving. Wanneer het stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving een getrouw-beeldstelsel is, heeft de door de Standaard vereiste conclusie betrekking op de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit over de verslagperiode.
- A13 Wanneer het stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving een compliance-stelsel is, heeft de vereiste conclusie betrekking op de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. De doelstelling van de accountant onder paragraaf 12b zal dan als volgt wijzigen:
- het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de criteria in een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie.
- A14 Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de Standaard naar de conclusie van de accountant beide vormen van de conclusie van de accountant.

Definities

(Zie Par. 13)

Beweringen

- A15 Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen bij duurzaamheidsverslaggeving:
- a Kwantitatieve informatie over transactiestromen gedurende een bepaalde periode en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Volledigheid
 - iii Nauwkeurigheid
 - iv Afgrenzing

- v Classificatie of rubricering
- vi Presentatie
- b Kwantitatieve informatie over saldi op een bepaald moment in de tijd en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Bestaan
 - ii Rechten en verplichtingen
 - iii Volledigheid
 - iv Nauwkeurigheid, waardering en toerekening
 - v Classificatie of rubricering
 - vi Presentatie
- c Kwalitatieve informatie, waaronder overige presentatie en toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Verantwoordelijkheid
 - iii Relevantie
 - iv Volledigheid
 - v Neutraliteit
 - vi Rubricering en begrijpelijkheid
 - vii Nauwkeurigheid en kwantificering
 - viii Consistentie en vergelijkbaarheid

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

(Zie Par. 14)

- A16 De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. 17 en 18)

- A17 Een zinvol niveau van zekerheid zoals benoemd in paragraaf 17 lid a wordt geacht te zijn bereikt, indien het door de accountant verkregen niveau van zekerheid waarschijnlijk leidt tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is.
- A18 Als onderdeel van het bepalen of sprake is van een rationeel doel voor de opdracht, overweegt de accountant of de duurzaamheidsverslaggeving binnen de reikwijdte van de assurance-opdracht de meest relevante onderwerpen van de betreffende duurzaamheidsverslaggeving omvat en maakt een inschatting of een risico bestaat op onevenwichtige of misleidende verslaggeving door de gemaakte keuzes van het management.
- A19 Als de duurzaamheidsverslaggeving één duurzaamheidsonderwerp omvat, is het risico op onevenwichtige of misleidende verslaggeving groter. De accountant kan overwegen of de keuze van de entiteit om de duurzaamheidsverslaggeving tot één enkel onderwerp te beperken een rationeel doel dient en zinvol is voor gebruikers.
- A20 Als onderdeel van het bepalen of sprake zal zijn van voldoende en geschikte assurance-informatie kan de accountant overwegen of de interne beheersing rondom duurzaamheidsverslaggeving aan de minimale vereisten voldoet.
- A21 De accountant neemt het besluitvormingsproces van het management van de entiteit omtrent de keuze van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de diepgang ervan in de duurzaamheidsverslaggeving in overweging en onderkent hierbij of sprake is van eventuele onder- of

overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers of onderwerpen of informatie over deze onderwerpen en of dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

- A22 Indien naast de informatie waarover assurance wordt gegeven ook andere informatie wordt vermeld is het van belang dat informatie waarover assurance wordt gegeven goed onderscheiden kan worden van deze andere informatie in het verslag.
- A23 De accountant kan in de overweging of sprake is van beperkingen die geaccepteerd kunnen worden, de volgende voorwaarden overwegen:
- a beperkingen in de duurzaamheidsverslaggeving door het management van de verantwoordelijke entiteit worden op duidelijke wijze aangegeven en gemotiveerd en, waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan; en
 - b die beperkingen waarbij naar het oordeel van de accountant nog steeds sprake is van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.
- A24 Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
- a beperkingen in de verslaggeving: bijvoorbeeld de verslaggeving strekt zich (nog) niet uit over alle relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of de verslaggeving 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 de verslaggeving 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 van zekerheid te voorzien.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 19, 20 en 21)

- A25 De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verantwoordelijke entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de van toepassing zijnde criteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.
- A26 Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat significante en overige door de accountant relevant geachte aangelegenheden zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het management van de verantwoordelijke entiteit, en indien relevant aan de met governance belaste personen.
- A27 Governance structuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken:
- a in sommige gevallen zijn bijvoorbeeld enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit;
 - b in andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen of interne organen zoals een Raad van Bestuur en een Raad van Commissarissen;
 - c daarnaast zal in het geval van duurzaamheidsverslaggeving de verantwoordelijkheid voor de duurzaamheidsverslaggeving belegd kunnen zijn op verschillende niveaus in de organisatie.
- A28 Duurzaamheidsverslaggeving kan bestaan uit verschillende soorten informatie, waaronder, niet-financiële informatie, maar ook op onderdelen financiële informatie, historische informatie en toekomstgerichte informatie. De opdrachtbevestiging kan een duidelijke omschrijving van de duurzaamheidsverslaggeving bevatten met een toelichting op:

- a de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die met een redelijke mate van zekerheid worden gecontroleerd;
 - b de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die met een beperkte mate van zekerheid worden beoordeeld;
 - c de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek indien dat de duidelijkheid van de opdrachtafbakening ten goede komt; en
 - d de andere informatie.
- A29 Toekomstgerichte informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel gegevens wel aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve onzeker van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle of beoordeling van retrospectief gerichte informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een conclusie uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.
- A30 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 informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerde conclusie aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid bij toekomstgerichte informatie. Indien toekomstgerichte informatie deel uitmaakt van het object van onderzoek is het daarom waarschijnlijk dat voor dit onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving sprake zal zijn van conclusie met een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien naar het oordeel van de accountant voldoende mate van onderbouwing is verkregen, een positief geformuleerde conclusie aangaande de veronderstellingen te verstrekken.
- A31 De accountant bespreekt en komt met de opdrachtgever overeen wie de relevante persoon (personen) is (zijn) met wie gecommuniceerd moet worden:
- a in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren van de duurzaamheidsverslaggeving, bijvoorbeeld als deze onderdeel is gemaakt van een geïntegreerd financieel en niet-financieel verslag.
 - b in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid of is deze verantwoordelijkheid belegd bij iemand anders binnen de entiteit.
- A32 De accountant bepaalt daarom op basis van de professionele oordeelsvorming en de hiervoor genoemde overwegingen welke personen als met governance belaste personen zullen fungeren. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aan gelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In deze Standaard worden de geschikte partij(en) gehanteerd.
- A33 Beperkingen in de reikwijdte van de opdracht kunnen bijvoorbeeld ontstaan door het acquireren van nieuwe bedrijfsonderdelen of door het ontbreken van een deugdelijke registratie voor een bepaald relevant onderwerp. In dit soort gevallen is het niet beschikbaar zijn van de data een belangrijke reden om onderdelen of onderwerpen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht, net als de hoogte van de kosten die gepaard gaan met het verzamelen van de benodigde informatie. De accountant beoordeelt of de onderbouwing van het management om de beperking in te stellen een rationeel doel dient. Om het risico op fraude (waar greenwashing een verschijningsvorm kan zijn) of cherry picking te verminderen in dit soort gevallen, kan de accountant tevens het management verzoeken om in de duurzaamheidsverslaggeving de beperking toe te lichten alsmede wanneer het management verwacht dat de beperking kan worden opgeheven.
- A34 Bij assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving waarbij een voorgaande accountant de duurzaamheidsverslaggeving in eerdere verslagperioden heeft gecontroleerd of beoordeeld, overweegt de opvolgende accountant om een overdrachtsgesprek te houden en / of een dossierreview uit te voeren als opvolgende accountant. Bij het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

kan de accountant toestemming vragen aan de entiteit om informatie bij de voorgaande accountant op te vragen. De voorgaande accountant is na het verlenen van toestemming door de entiteit ontslagen van de plicht tot geheimhouding als het gaat om een opvolgend accountant¹.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 22 en 23)

- A35 Een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht is mogelijk van toepassing indien voortzetting van de geplande opdracht alleen tegen zeer hoge kosten realiseerbaar zou zijn, wat de opdracht niet langer economisch rationeel zou maken. Er is geen sprake van een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht als dit leidt tot het vermijden van een negatieve conclusie, tot misleiding of als dit leidt tot het weglaten van informatie die relevant zou kunnen zijn voor de oordeelsvorming van gebruikers.
- A36 Indien het management na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, overweegt de accountant de assurance-opdracht in de 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.

Kwaliteitsmanagement

Deskundigheid

(Zie Par. 24)

- A37 De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van duurzaamheidsverslaggeving bestaat onder meer uit de volgende elementen:

Het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in overeenstemming met de standaarden

- a kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance-standaarden van de IAASB respectievelijk de NBA;
- b indien van toepassing een algemeen inzicht in assurance-standaarden en uitleg daarover, zoals de Guidance van de IAASB inzake Extended External Reporting;
- c kennis van de branche.

De duurzaamheidsonderwerpen in het onderzoeksobject

- d kennis van duurzaamheidsonderwerpen en van de technische risico's op dat gebied;
- e kennis van de milieu-, sociale en economische onderwerpen die in de duurzaamheidsverslaggeving aan de orde (behoren te) komen;
- f kennis van branche-, nationale- of internationale afspraken, regels, conventies of protocollen;
- g kennis van duurzaamheidsrisico's in de waardeketen, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving

- h kennis van de relevante richtlijnen voor externe duurzaamheidsverslaggeving, zoals het Integrated Reporting <IR> Raamwerk, de GRI Standards, de EU Non-Financial Reporting Directive en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingsregels en –aanbevelingen;
- i inzicht in de belangrijke niet-financiële en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van specifieke duurzaamheidsonderwerpen, nationaal of internationaal, zoals de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties;

¹ artikel 16 lid e, VGBA

- j inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften.

Maatschappelijke ontwikkelingen op deze gebieden

- k kennis van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van relevante duurzaamheidsonderwerpen;
- l kennis van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving;
- m kennis van de ontwikkeling van maatschappelijke normen en wet- en regelgeving, branche-, nationale- of internationale afspraken, regels, conventies of protocollen ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Criteria

(Zie Par. 25, 26, 27 en 28)

A38 Bronnen voor criteria voor duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer:

- a de Corporate Sustainability Reporting Directive en de European Sustainability Reporting Standards;
- b de GRI Sustainability Reporting Standards van het Global Reporting Initiative (GRI Standards);
- c het Integrated Reporting (IR) Framework van de IIRC; en
- d de Sustainability Accounting Standards van de SASB.

Deze Standaarden zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar. Aangezien de bovengenoemde bronnen van criteria in ontwikkeling zijn, is bovenstaande opsomming niet volledig.

A39 De criteria omvatten de manier waarop de entiteit een beschrijving zou moeten geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsonderwerpen. Dit betekent dat de criteria duidelijk inzicht geven in de wijze waarop losse elementen van de duurzaamheidsverslaggeving in context van de bredere bedrijfsvoering moeten worden geplaatst.

A40 Naast de bovenstaande richtlijnen kunnen aanvullende criteria noodzakelijk zijn om de volledige duurzaamheidsverslaggeving te omvatten. Bronnen die aanvullende eisen kunnen stellen aan de inhoud en reikwijdte van de duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer:

- a branche-afspraken;
- b convenanten met de overheid; en
- c afspraken in allerhande gremia waarin de entiteit zitting heeft of zich aan heeft gecommitteerd.

A41 De door het bestuur van de verantwoordelijke entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde criteria worden beschreven als onderdeel van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid inclusief de reikwijdte en afbakening van de geselecteerde onderwerpen.

A42 Het beoordelen van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid, geeft de accountant nadere informatie over de geschiktheid van de criteria. Het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid geeft inzicht in:

- a het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verantwoordelijke entiteit;
- b het proces van de identificatie van en dialoog met beoogde gebruikers;
- c 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; en
- d de consistentie met eerdere verslaggevingsperiodes van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid.

- A43 Bij het beoordelen van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid en de geschiktheid van de criteria betreft de accountant de gehele waardeketen waarbinnen de entiteit werkzaamheden verricht. De wijze waarop de waardeketen betrokken dient te worden in de duurzaamheidsverslaggeving zal conform paragraaf 27b onderdeel moeten zijn van de van toepassing zijnde criteria, en indien deze ontbreken, onderdeel zijn van de door de entiteit ontwikkelde eigen criteria. Misstanden in de gehele waardeketen, zoals ontbossing, kinderarbeid of het ontbreken van een eerlijke beloning voor arbeiders, worden, indien sprake is van een materiële invloed, geacht ook onderdeel uit te maken van de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit.
- A44 De geschiktheid van de criteria kan beïnvloed worden door de mate van schattingsonzekerheid. Wanneer de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria onderhevig is aan een hoge mate van schattingsonzekerheid kunnen deze criteria enkel relevant zijn wanneer additionele informatie is toegevoegd over de aard en omvang van de schattingsonzekerheid. De betrouwbaarheid van de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria kan enkel worden vastgesteld als de meting of evaluatie het resultaat is van een goed ingeregeld proces en als de inherente beperkingen voldoende zijn toegelicht.
- A45 Voor de vergelijkbaarheid is het wenselijk dat criteria consistent zijn tussen de verschillende verslaggevingsperioden. Het is mogelijk dat criteria veranderen om de relevantie van de informatie te vergroten. Zeker in de eerste jaren van duurzaamheidsverslaggeving kunnen ontwikkelingen en verbeteringen in het rapportageproces wijzigingen in de criteria tot gevolg hebben. Wanneer criteria wijzigen wordt een toelichting verwacht inzake de aard, de impact en de reden van de verandering in criteria. De accountant beoordeelt dan met een professioneel-kritische instelling de neutraliteit van de verandering van de criteria. Criteria zijn niet neutraal indien deze gewijzigd zijn om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A46 Wanneer de entiteit standaard bronnen voor criteria voor duurzaamheidsverslaggeving hanteert en op specifieke criteria besluit af te wijken van de standaard zal de accountant de afwijking met een professioneel-kritische instelling beoordelen en vaststellen of dit voldoende onderbouwd en toegelicht is. Het risico bestaat dat van de standaard wordt afgeweken om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A47 De categorieën van beweringen, die door de accountant kunnen worden gebruikt in een assurance-opdracht, vloeien voort uit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria en vertonen onder meer de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. De juiste toepassing van het criterium 'volledigheid' vereist bijvoorbeeld representaties van een type dat beweert dat de informatie over het onderwerp 'volledig' is.
- A48 Voor kwalitatieve informatie is het belangrijk dat de criteria leiden tot begrijpelijke en neutrale informatie, aangezien kwalitatieve informatie als gevolg van uiteenlopende connotatie van bewoordingen en betekenissen sneller onbegrijpelijk of niet neutraal kan zijn. De accountant kan deze overweging meenemen in de risico-inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang in de kwalitatieve informatie.
- A49 De criteria vereisen dat een entiteit haar belangrijkste prestaties van de periode rapporteert. Een eenvoudige verklaring als: 'we hebben de prijs voor het beste bedrijf van het jaar' gewonnen, zou technisch gezien foutloos zijn, maar kan alsnog misleidend zijn als:
- a de award-prijs betrekking heeft op de activiteiten van het bedrijf van slechts een klein rechtsgebied en niet het hele bedrijf;
 - b de award-prijs niet werd uitgereikt door een gerenommeerde en gerespecteerde instantie, onafhankelijk van het bedrijf; of
 - c de prijs niet het resultaat was van een eerlijke competitie, bijvoorbeeld als niet alle bedrijven in aanmerking kwamen.
- In dergelijke omstandigheden overweegt de accountant of de criteria de 'belangrijke prestatie' voldoende is gedetailleerd en omschreven.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. 29, 30 en 31)

- A50 Het bestuur van de entiteit bepaalt de selectie bedoeld in paragraaf 29 op de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers. Voor inzicht in de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers zal de verantwoordelijke entiteit zelf een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren. Daarnaast zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers, zoals de reguliere communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoefte van de werknemers zijn. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.
- A51 Voor het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen voor het bepalen van de gerechtvaardigde informatiebehoefte dient onderstaande indeling als voorbeeld maar is niet limitatief:
- 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 verantwoordelijke entiteit;
 - c afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
 - d belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
 - e belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op het milieu;
 - f financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.
- A52 Een beoogde gebruiker kan onderdeel uitmaken van meerdere van bovenvermelde groepen. Een werknemer heeft een informatiebehoefte omdat de werknemer deel uitmaakt van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk de volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
- A53 Bij het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen wordt wel het begrip *'representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)'* gehanteerd. Deze term is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving 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. Hierbij kan wel een afweging gemaakt te worden tussen transparantie en de relevantie en duidelijkheid van de verslaggeving.
- A54 Bij de identificatie van de relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving bepaalt het bestuur van de entiteit de selectie op basis van de van toepassing zijnde criteria. Criteria kunnen daarbij als basis het concept 'dubbele materialiteit' hanteren. Het concept 'dubbele materialiteit' houdt in dat duurzaamheidsinformatie moet worden verantwoord als sprake is van duurzaamheidsinformatie die financieel materieel is, of sprake is van duurzaamheidsinformatie die qua impact materieel is:
- a Financiële materialiteit. Duurzaamheidsinformatie dient te worden gerapporteerd indien deze noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming. Dit is typisch het perspectief dat het meest van belang is voor beleggers;
 - b Impact materialiteit. Duurzaamheidsinformatie dient te worden gerapporteerd indien deze noodzakelijk is voor een goed begrip van de externe impact van de onderneming, oftewel de effecten van de activiteiten van de onderneming op een duurzaamheidsonderwerp, zoals ecologische en sociaal-maatschappelijke onderwerpen (mens en milieu).
- A55 Bij de beoordeling of de selectie van onderwerpen voldoet aan de vereisten van de van toepassing zijnde criteria kan de accountant meewegen of het verslaggevingsstelsel uitgaat van het concept 'dubbele materialiteit'.
- A56 Voor de toets op de volledigheid van de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving zijn de volgende drie vragen van belang:

- a Is de verslaggeving op alle groepen van beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving gericht?
 - b Worden voor elk van de groepen van beoogde gebruikers de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord en toereikend beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendenties in het te presenteren materiaal?
 - c Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?
- A57 Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor de strekking van de conclusie van de accountant. Mogelijke werkzaamheden voor het beoordelen van de reikwijdte en afbakening van de materiële onderwerpen om te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zijn onder meer:
- a een zogenaamd ‘mediaonderzoek’ waarbij de accountant aan de hand van openbaar beschikbare nieuwsbronnen bepaalt op welke wijze de entiteit zich in het maatschappelijk verkeer heeft gedragen;
 - b nagaan of interne en externe bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die tot verwerking zouden leiden;
 - c analyse van verslaggeving door concurrenten;
 - d analyse van andere relevante rapportages en publicaties van de entiteit, inclusief de duurzaamheidsverslaggeving van voorgaande periodes;
 - e doornemen van notulen;
 - f sectoranalyse, trends en ontwikkelingen;
 - g verrichten van een eigen materialiteitsanalyse;
 - h best practice van gelijksoortige bedrijven;
 - i review van de gehanteerde tools die het management gebruikt om de materialiteit te bepalen;
 - j analyse van klokkenluidersmeldingen en interne en externe klachten;
 - k het verzoeken om inlichtingen bij het management, indien relevant de met governance belaste personen en relevante gebruikersgroepen; of
 - l vaststellen dat de van toepassing zijnde criteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud zoveel als mogelijk aansluiten op de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en worden nageleefd.
- A58 In de uitzonderlijke situatie dat informatie ontbreekt die van belang wordt geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers waarbij de entiteit een economische rationale reden heeft om deze informatie weg te laten, geeft de verantwoordelijke entiteit daarvoor een adequate motivering in de duurzaamheidsverslaggeving (bijvoorbeeld een noodzakelijk geachte geheimhouding van gevoelige informatie of onredelijke kosten voor het geschikt maken van de informatie voor publicatie).

Materialiteit

(Zie Par. 32, 33, 34, 35 en 36)

- A59 In het algemeen dient de accountant onder materialiteit voor duurzaamheidsverslaggeving het volgende te verstaan: afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de besluitvorming of oordeelsvorming van beoogde gebruikers op basis van de duurzaamheidsverslaggeving.
- A60 Bij duurzaamheidsverslaggeving wordt gesproken van twee verschillende materialiteitsbegrippen.
- a Ten eerste is er sprake van de selectie van onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving, ook wel verslaggevingsmaterialiteit genoemd, waarmee wordt bepaald over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving. Dit zijn de onderwerpen die voor de beoogde gebruikers van materieel belang zijn voor hun informatiebehoeften in overeenstemming met paragraaf A51.

- b Daarnaast is sprake van de materialiteit gehanteerd bij het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht. Dit is ook het materialiteitsbegrip op basis waarvan de accountant de evaluatie kan uitvoeren of de duurzaamheidsverslaggeving zo is opgesteld dat de beoogde gebruikers hierop hun besluitvorming kunnen baseren.
- A61 In principe is er geen verschil tussen de materialiteit die de accountant gebruikt en de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels. Zowel de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels als de materialiteit die de accountant gebruikt zal als uitgangspunt de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruiker nemen. De uitgangspunten, die de criteria geven voor het bepalen van de onderwerpen van de duurzaamheidsverslaggeving, vormen een referentiekader voor de accountant bij het bepalen van de materialiteit.
- A62 De materialiteit wordt op basis van professionele oordeelsvorming bepaald, gebaseerd op de perceptie van de accountant van de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als geheel. De beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving zijn divers, met verschillende informatiebehoefte en verschillende overwegingen die hun besluitvorming beïnvloeden.
- A63 In tegenstelling tot de materialiteit bepaald bij controle-opdrachten ten aanzien van financiële overzichten is het niet mogelijk om één alomvattende materialiteit te bepalen voor de duurzaamheidsverslaggeving.
- A64 In het algemeen wordt een materialiteit gehanteerd voor kwantitatieve aspecten of indicatoren in de vorm van een percentage van de kwantitatieve aspecten. Er kan bijvoorbeeld een materialiteitsniveau bepaald worden van x% van de totale duurzame investeringen. In sommige gevallen kan het gebruik van een percentage minder passend zijn, bijvoorbeeld als de gerapporteerde hoeveelheden erg laag zijn, zoals bij het gerapporteerde aantal dodelijke ongevallen op de werkvloer.
- A65 De door de accountant bepaalde materialiteit, op basis van kwalitatieve en kwantitatieve factoren, per relevant onderwerp vormt de basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, het overwegen van risico's en het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere assurance-werkzaamheden.
- A66 Bij duurzaamheidsverslaggeving is veelal sprake van relevante onderwerpen die geen rechtstreeks kwantitatief verband met elkaar hebben, wat het aggregatierisico vermindert. Indien een aggregatierisico van toepassing is, bijvoorbeeld bij duurzaamheidsverslaggeving van een groep, kan de accountant bij het bepalen van de materialiteit rekening houden met de mogelijkheid dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kunnen leiden dat de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten. Bij het bepalen van de materialiteit per relevant onderwerp kan de accountant in dat geval gebruik maken van een lagere materialiteit tijdens de uitvoering van de werkzaamheden.
- A67 Bij de evaluatie bedoeld in paragraaf 35 of de materialiteit per relevant onderwerp toereikend is kan de accountant de volgende kwalitatieve factoren in overweging nemen:
- a of de duurzaamheidsverslaggeving een gebalanceerd en evenwichtig beeld geeft van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit;
 - b of de duurzaamheidsverslaggeving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt waardoor een misleidend beeld wordt geschetst;
 - c of de beschreven prestaties een gevolg zijn van het beleid en de bedrijfsvoering van de entiteit;
 - d of de duurzaamheidsverslaggeving in de juiste context wordt gepresenteerd;
 - e of de duurzaamheidsverslaggeving niet leidt tot bovenmatige en onrealistische verwachtingen ten aanzien van de huidige en toekomstige ambities van de entiteit;
 - f de interactie tussen, en het relatieve belang van, verschillende componenten van de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving wanneer dit uit meerdere componenten is opgebouwd, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat; en
 - g of een mogelijke afwijking leidt tot een significante wijziging van een trend die eerder gerapporteerd is, of tot het behalen van een gesteld doel dat van belang is voor de entiteit of één of meer beoogde gebruikersgroepen, of gekoppeld is aan het (financiële) beloningsbeleid van de entiteit;

een voorbeeld van het behalen van een gesteld doel is bijvoorbeeld bij een lening waarvan het rentepercentage afhankelijk is van de uitkomst van een gerapporteerde indicator.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's

(Zie Par. 37B, 37R, 38B, 38R, 39R, 40, 41, 42B en 42R)

- A68 Het in overweging nemen van de interne beheersing van de entiteit in overeenstemming met paragraaf 37B is ook noodzakelijk bij een assurance-opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Aangezien de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid van duurzaamheidsverslaggeving doorgaans niet beschikt over de diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, die verkregen wordt tijdens een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid van duurzaamheidsverslaggeving, is de beoordelend accountant genooddzaak inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren ten aanzien van de interne beheersing van de entiteit teneinde de doelstelling van de assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid te kunnen verwezenlijken.
- A69 Bij het verwerven van inzicht zoals vereist op grond van paragraaf 37B of 37R en in aanvulling op de verplichte aspecten genoemd in paragraaf 38B en 38R, kan de accountant overwegen ook het volgende in aanmerking te nemen:
- a de voor de opdracht relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
 - b het bedrijfsmodel van de entiteit en indien van toepassing inzicht in de manier waarop de entiteit op lange termijn waarde creëert;
 - c wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van activiteiten of van de uitbesteding van activiteiten;
 - d de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - e de aanwezigheid van schattingen in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - f welke aspecten van de duurzaamheidsverslaggeving tot stand komen binnen processen die zijn uitbesteed aan een serviceorganisatie;
 - g indien sprake is van een groep, het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen; en
 - h de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde van toepassing zijnde criteria en de toereikendheid van de duurzaamheidsverslaggeving als geheel.
- A70 In paragraaf 37B wordt gesproken van een zinvol niveau van zekerheid. Om zinvol te zijn, zal het niveau van een beperkte mate van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverzichten versterken.
- A71 Het voeren van overleg tussen de accountant die de duurzaamheidsverslaggeving onderzoekt en de accountant die de jaarrekening controleert of beoordeelt in overeenstemming met paragraaf 41, neemt niet weg dat de accountant die de duurzaamheidsverslaggeving onderzoekt in alle gevallen ongedeeld verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van het onderzoek. Bij de opdrachtaanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
- A72 Bij veel verantwoordelijke entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun duurzaamheidsverslaggeving geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening onderzoekt. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verantwoordelijke entiteit functionerende accountant(s) bespreekt de accountant de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de

beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt de accountant kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening onderzoekt en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van de duurzaamheidsverslaggeving.

- A73 Indien de accountant zowel de jaarrekening als de duurzaamheidsverslaggeving controleert of beoordeelt, kan de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake de duurzaamheidsverslaggeving worden betrokken bij de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle of beoordeling van de jaarrekening.
- A74 Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving zijn onder meer:
- a de lokale of centrale compliance-functionarissen;
 - b de lokale of centrale duurzaamheidscoördinatoren;
 - c relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - d de interne beleidsdocumenten;
 - e de interne gedragscodes;
 - f informatie over de branche en de entiteit uit studierapporten; en
 - g informatie die vrij beschikbaar is via internet.
- A75 Het inzicht in de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van duurzaamheidsverslaggeving is mede bedoeld om inzicht te verkrijgen in de definities en methodologie die de entiteit hanteert bij het opstellen van de geselecteerde prestatie-indicatoren, alsmede bij het bepalen van de reikwijdte en afbakening per gekozen indicator.
- A76 De mate van zekerheid is van invloed op de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant als onderdeel van het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving:
- a bij beperkte mate van zekerheid zal de accountant gebieden of onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving identificeren waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen zonder een specifieke inschatting van dat risico;
 - b bij redelijke mate van zekerheid zal de accountant risico's op afwijking van materieel belang identificeren en deze risico's ook inschatten.
- De risico-inschatting bij een opdracht met redelijke mate van zekerheid is hiermee ten opzichte van een opdracht met beperkte mate van zekerheid gericht op specifieke onderdelen van het object van onderzoek alsmede specifiek in de inschatting van (de mate van) een dergelijk risico.
- A77 De inschatting van het risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- a de omvang en de complexiteit van de verantwoordelijke entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op de maatschappij (bijvoorbeeld risico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit); het bestaan van een of 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 verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen tussen enerzijds de verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
 - b de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op de beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden, zoals de bijdrage van de entiteit op de waterschaarste in een bepaald gebied, niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
 - c de mate waarin bij het bepalen van de duurzaamheidsverslaggeving gebruik is gemaakt van beoordelingen en schattingen.

- A78 Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verantwoordelijke entiteit na voor de specifieke duurzaamheidsonderwerpen en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en duurzaamheidsgevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verantwoordelijke entiteit worden genomen. De accountant gaat daarbij na of 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 duurzaamheidsinformatie.
- Aspecten hierbij zijn onder meer:
- a de manier waarop deze vormen van duurzaamheidsinformatie door het verantwoordelijk management worden beheerst;
 - b de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verantwoordelijke entiteit voor het beheersen van de relevante onderwerpen zoals geselecteerd in paragraaf 29 worden toegewezen;
 - c de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op duurzaamheid en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld het Klimaatverdrag van Parijs, de UN Sustainable Development Goals, de UN Global Compact), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over duurzaamheid is gegeven;
 - d de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, interne auditors, risk officers of compliance officers, opereren.
- A79 Het is van belang dat de systemen voor het verzamelen en registreren van de informatie voor de duurzaamheidsverslaggeving adequaat zijn ingericht, inclusief een toereikende mate van interne beheersing. 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.
- A80 Voorbeelden van specifieke interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de onderwerpen die onderdeel uitmaken van de duurzaamheidsverslaggeving zijn procedures voor:
- a het uitoefenen van toezicht op de naleving van milieu- of sociale (Arbo)-wetgeving en de naleving van business principles en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
 - b het uitvoeren van interne audits in het kader van kwaliteitszorgsystemen en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
 - c het beschikbaar hebben van geschikte 'audit trails';
 - d het uitvoeren van interne cijferbeoordelingen en verbandscontroles van kwantiteit en productie of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruik gemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
 - e het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel; en
 - f het kalibreren van meetinstrumenten.
- A81 De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van de duurzaamheidsverslaggeving en de groepen van beoogde gebruikers. Bij duurzaamheidsverslaggeving die vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers(groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale kwaliteits- of milieuaudits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.
- A82 Bij het overwegen van de risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving, zal de accountant het volgende in aanmerking nemen:
- a de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - b de waarschijnlijkheid van een weglating van mogelijk significante informatie;

- c significante economische of maatschappelijke veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving;
- d de aard van activiteiten;
- e de aard van de totstandkoming van de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
- f de mate van complexiteit bij het bepalen van de significante inrichtingen en / of verbonden partijen die erbij betrokken zijn;
- g of sprake is van significante informatie of prestatie-indicatoren die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken;
- h de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van prestatie-indicatoren; en
- i de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. 43 en 44)

A83 Kwalitatieve informatie komt vaak tot stand via een ongestructureerd proces waarbij verschillende functionarissen verantwoordelijk zijn voor het aanleveren van een deel van de kwalitatieve informatie. Dit kan leiden tot duurzaamheidsverslaggeving die niet via vooraf bepaalde en gestructureerde werkzaamheden beoordeeld of gecontroleerd kan worden. Daarnaast omvat kwalitatieve informatie mogelijk informatie die subjectief van aard is en zal dit in zijn de gehele context door de accountant worden beoordeeld. Het is daarom wenselijk om een eerste conceptversie van de duurzaamheidsverslaggeving in een vroeg stadium te ontvangen. Dit geeft de accountant voldoende tijd om de aard, timing en omvang van de werkzaamheden ten aanzien van de kwalitatieve informatie in te plannen en uit te voeren.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. 45)

A84 Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de duurzaamheidsverslaggeving omvatten:

- a De nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
 - i de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval kan zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - ii waar de entiteit gebruik maakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een overwogen risico in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om

de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen.

- b Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn de verdere werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
 - i het selecteren van minder items voor onderzoek;
 - ii het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
- c Het op minder locaties uitvoeren van werkzaamheden;
- d Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses opgezet worden om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
- e Bij het overwegen in welke mate de informatie die als assurance-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is, zal de aard en omvang van de werkzaamheden die de accountant uitvoert ter vaststelling van de betrouwbaarheid van de verkregen informatie als onderbouwing van de assurance-conclusie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid beperkter zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A85 Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen door bij de entiteit bijvoorbeeld om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen, zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen.

Bovendien kan de accountant wanneer de accountant cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:

- a gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens, bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijkse gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- b gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A86 Duurzaamheidsverslaggeving kan bestaan uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. Kwalitatieve informatie kan worden opgesplitst in feitelijke informatie, die direct toetsbaar en waarneembaar is, en in meer subjectieve informatie die afhankelijk is van de visie van de opsteller. Bij het overwegen van risico's zal de accountant mede inschatten wat het gevolg is van de inherente subjectiviteit van de informatie over het object van onderzoek, waaronder een mogelijk verhoogd risico op tendentie bij het management als gevolg van het subjectieve karakter van de informatie.

A87 Bij het opzetten en uitvoeren van assurance-werkzaamheden maakt de accountant gebruik van assurance-informatie. De accountant zal overwegen in hoeverre de assurance-informatie relevant en betrouwbaar is.

A88 Bij informatie verkregen van een externe informatiebron, zoals een onafhankelijke organisatie die emissiefactoren publiceert, kunnen een aantal factoren worden overwogen ten aanzien van de relevantie en betrouwbaarheid van de assurance-informatie:

- a de aard en het gezag van de externe informatiebron;
- b de mogelijkheid om de verkregen informatie te beïnvloeden, door relaties tussen de entiteit en de informatiebron;

- c de competentie en reputatie van de externe informatiebron met betrekking tot de informatie, inclusief of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie routinematig wordt verstrekt door een bron met een track record voor het verstrekken van betrouwbare informatie;
- d informatie van algemene marktacceptatie door gebruikers van de relevantie en / of betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron voor een soortgelijk doel als waarvoor de informatie is gebruikt door het management of de accountant;
- e of de entiteit beschikt over interne beheersingsmaatregelen om de relevantie en betrouwbaarheid van de verkregen en gebruikte informatie te behandelen;
- f of de externe informatiebron algemene marktinformatie verzamelt of rechtstreeks betrokken is bij het 'vaststellen' van markttransacties;
- g of de informatie geschikt is voor het gebruik in de manier waarop het wordt gebruikt en, indien van toepassing, werd ontwikkeld met inachtneming van het van toepassing zijnde stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving;
- h alternatieve informatie die de gebruikte informatie kan tegenspreken;
- i de aard en omvang van disclaimers of andere restrictieve taal met betrekking tot de verkregen informatie;
- j informatie over de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de informatie, hoe de methoden worden toegepast, inclusief, indien van toepassing, hoe modellen zijn gebruikt in een dergelijke toepassing en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de methoden; en
- k indien beschikbaar, informatie die relevant is voor het overwegen van de geschiktheid van veronderstellingen en andere gegevens die worden toegepast door de externe informatiebronnen bij het ontwikkelen van de verkregen informatie.

A89 De accountant kan gebruikmaken van beweringen bij het overwegen van risico's en het hierop inspelen. In paragraaf A15 zijn mogelijke categorieën van beweringen opgenomen die ook in andere standaarden worden gehanteerd. Gezien de beperkte mate van standaardisering van criteria inzake duurzaamheidsverslaggeving kunnen ook andere beweringen toepasselijk zijn. De beweringen kunnen worden toegepast om verschillende soorten afwijkingen van materieel belang te overwegen in overeenstemming met de volgende voorbeelden:

- a het weglaten van relevante informatie (afwijking van de bewering volledigheid);
- b valse claims in de informatie (afwijking van de beweringen bestaan of het voorkomen);
- c misleidende of onduidelijke informatie (afwijking van de beweringen presentatie en toelichting of begripelijkheid);
- d balans in informatie zodat positieve prestaties meer aandacht krijgen dan negatieve prestaties (afwijking van de bewering presentatie en toelichting).

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. 46B, 46R, 47, 48, 49, 50 en 51)

A90 Duurzaamheidsverslaggeving is vatbaar voor manipulatie en mogelijke tendentie door het management. Door de aanwezigheid van gelegenheid als gevolg van verschillende, mogelijk niet aan elkaar gerelateerde, informatie- en rapportagesystemen, een mogelijk beperkte interne beheersingsomgeving voor duurzaamheidsverslaggeving, en in toenemende mate door druk van de interne omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van bonussen en targets, en druk van de externe omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van de publieke opinie en de mogelijkheid van juridische geschillen en claims, kan sprake zijn van een toenemend risico op een afwijking als gevolg van fraude in de duurzaamheidsverslaggeving.

A91 Frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:

- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en

- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.
- Voor duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer de volgende typen van frauderisicofactoren relevant:
- a Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
 - i verwachtingen van derde partijen ten aanzien van het verbeteren van de duurzaamheidsprestaties (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn ten opzichte van de markt of technologische ontwikkelingen), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door het openbaar maken van (te) optimistische doelstellingen in jaarverslagen of publieke beweringen over duurzaamheidsprestaties;
 - ii uitgesproken maar onrealistische ambities op de lange termijn, omdat de strategische doelstellingen van de entiteit op de korte termijn, de inrichting van de bedrijfsactiviteiten en de interne bedrijfsvoering niet zijn ingericht op het behalen van deze lange-termijn doelstelling;
 - iii de behoefte aan het schetsen van een positieve prestatie van de entiteit ten aanzien van het onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving, om de reputatie van de entiteit niet te schaden, bijvoorbeeld door het niet rapporteren van relevante incidenten;
 - iv afgesloten contracten en overeenkomsten waarin de prijs voor het product afhankelijk is van de duurzaamheidsprestaties, zoals lening overeenkomsten waarin de rente afhankelijk is van de prestaties van bepaalde milieu-indicatoren.
 - b Het management en medewerkers zijn in de gelegenheid om fraude te plegen als gevolg van:
 - i het ontbreken van sterke verbanden tussen de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de duurzaamheidsverslaggeving of relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - ii het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing, waaronder interne beheersing over de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de duurzaamheidsverslaggeving;
 - iii het ontbreken van voldoende kennis over duurzaamheidsverslaggeving bij het management, de interne auditfunctie, de met governance belaste personen en externe toezichthoudende instanties om fouten en fraude te detecteren.
 - c Het management of medewerkers rechtvaardigen de frauduleuze handeling als gevolg van:
 - i een gezamenlijke cultuur waarin de prestaties van de entiteit als positief of toereikend worden ervaren, waarbij externe negatieve communicatie van belanghebbenden leidt tot group think en overmatige confirmatie binnen de entiteit;
 - ii het ontbreken van wet- of regelgeving die het handelen verbiedt, waardoor negatieve prestaties worden gerechtvaardigd;
 - iii goede prestaties op andere onderwerpen van de duurzaamheidsverslaggeving waardoor men rechtvaardigt dat er op andere, wellicht minder materiële dan wel minder goed presterende onderwerpen, frauduleus wordt gerapporteerd.
 - d De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de duurzaamheidsprestaties van de entiteit als gevolg van:
 - i significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken van ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de duurzaamheidsprestaties;
 - ii druk op het management of uitvoerend personeel om niet-financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald.

A92 De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving die kan voortkomen uit het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing omtrent duurzaamheidsinformatie binnen de entiteit.

- A93 Door het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing is het mogelijk dat componenten van de interne beheersing tekortschieten als gevolg van:
- a inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen;
 - b een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
 - c ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.
- A94 Bij de bespreking bedoeld in paragraaf 42B en 42R kan de accountant overwegen om ook relevante door de accountant ingeschakelde deskundigen aan dit overleg te laten deelnemen.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. 52R)

- A95 De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de duurzaamheidsverslaggeving kan het volgende omvatten:
- a het assurance-team nadrukkelijk erop wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
 - b het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of het gebruikmaken van deskundigen;
 - c het intensiveren van het toezicht;
 - d het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende werkzaamheden;
 - e het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - i het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of
 - ii door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.
- A96 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de duurzaamheidsverslaggeving, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloed door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode.
- A97 Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- a meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
 - b meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
 - c het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.
- A98 Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden.

A99 Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. De accountant kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 53)

A100 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zullen in beginsel geen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd.

A101 De interne beheersingssystemen voor de informatie van duurzaamheidsverslaggeving kunnen processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen, daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitsgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen is:

- a de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
 - b is de kans, dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.
- Voor deze risico's zijn toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A102 Indien de accountant concludeert dat de accountant geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat de accountant na wat het effect hiervan is op aard, timing en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden.

Gegegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. 54B, 54R, 55R en 56)

A103 De duurzaamheidsverslaggeving kan verwijzingen bevatten naar websites die een nadere toelichting geven op de informatie gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving zoals beleidsdocumenten, historische data en dergelijke. Bij het verstrekken van assurance over informatie die dergelijke hyperlinks bevatten zal de accountant overwegen of werkzaamheden noodzakelijk zijn om te begrijpen naar welke informatie wordt verwezen en of deze informatie betrouwbaar en niet misleidend is. Ook kan de accountant nagaan of het management de verantwoordelijkheid neemt dat de informatie waarnaar de hyperlink verwijst ongewijzigd en bereikbaar zal blijven. De informatie waarnaar de hyperlink verwijst maakt in principe geen onderdeel uit van het assurance-object, tenzij noodzakelijk voor een goed begrip van (delen van) de duurzaamheidsverslaggeving. De accountant kan expliciet vermelden in het assurance-rapport of de informatie waar de hyperlink naar verwijst wel of niet onderdeel uitmaakt van het object van onderzoek indien de accountant dat noodzakelijk acht.

A104 De duurzaamheidsverslaggeving kan ook historische financiële informatie bevatten, bijvoorbeeld in de vorm van een aantal financiële kengetallen. De accountant zal bepalen welke assurance-werkzaamheden passend zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan het voldoende zijn om de historische financiële informatie aan te sluiten op de gecontroleerde jaarrekening. Wanneer de historische financiële informatie echter van bijzonder materieel belang is, bepaalt de accountant op basis van professionele oordeelsvorming of aansluiting met de gecontroleerde jaarrekening toereikend is, met name gezien mogelijke verschillen tussen de gehanteerde materialiteit bij de assurance-opdracht en de controle van historische financiële informatie.

A105 Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zal het aansluiten van de historische financiële informatie op de jaarrekening in de meeste gevallen niet toereikend zijn. Het is waarschijnlijk dat sprake is van verschillen in inschattingen en overwegingen ten aanzien van relevante gebruikers, gehanteerde materialiteit en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang gemaakt bij de controle van de jaarrekening en gemaakt bij de assurance van de duurzaamheidsverslaggeving. Dit betekent dat de aard en omvang van de werkzaamheden verricht voor de controle van historische financiële informatie en voor assurance-opdrachten met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving ook zullen verschillen. De accountant zal overwegen of voldoende en geschikte assurance-informatie over de historische financiële informatie in de duurzaamheidsverslaggeving is verkregen tijdens de controle van historische financiële informatie of welke aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor de assurance-opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving.

A106 Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van toekomstgerichte informatie als onderdeel van de assurance-opdracht met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving, kan de accountant de volgende factoren in de overwegingen 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 informatie;
- d de mate waarin de toekomstgerichte 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.

A107 Voorbeelden van door de accountant uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden zijn de volgende:

- a Het verifiëren van in interviews met management (en/of relevante medewerkers) op groeps- (en bedrijfs-/divisie-/cluster-/lokaal) niveau verantwoordelijk voor de duurzaamheidsstrategie, -beleid en prestaties verkregen informatie aan de hand van brondocumentatie zoals notulen en beleidsdocumentatie;
- b locatiebezoeken aan productielocaties, entiteiten, bedrijven in andere landen met als doel op lokaal niveau valideren van brongegevens en evalueren van de opzet, implementatie en werking van controle- en validatieprocedures;
- c het aansluiten van de duurzaamheidsinformatie op de onderliggende administraties van de entiteit;
- d het evalueren van relevante interne en externe documentatie, op basis van deelwaarnemingen, om de betrouwbaarheid vast te stellen van de duurzaamheidsinformatie.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. 57B, 57R en 58)

A108 Voor kwalitatieve informatie is het vaak lastig om assurance-bewijs te verkrijgen door het uitvoeren van cijferanalyses. Het beoordelen van kwalitatieve informatie kan daarom in bepaalde gevallen het meest efficiënt worden uitgevoerd door het inspecteren van onderbouwende documentatie, ook in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

A109 Voor het controleren of beoordelen van kwalitatieve informatie is het praktisch om een duidelijk onderscheid tussen materiële en niet-materiële kwalitatieve informatie te maken. Dit onderscheid kan het beste gekoppeld worden aan de beweringen die voor een materieel onderwerp inzake duurzaamheid zijn geïdentificeerd tijdens het bepalen van de materialiteit van de opdracht en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. Door dit onderscheid te maken kan de accountant het onderzoek van de kwalitatieve informatie beperken tot die onderdelen van de kwalitatieve informatie waar een duidelijk risico bestaat op een afwijking van materieel belang voor één of meerdere beweringen van het management.

A110 Afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in kwalitatieve informatie kan ontstaan door:

- a het opnemen van ongeschikte informatie, zoals informatie die niet voldoet aan de criteria, of dat informatie vereist door de criteria vertoebelt of vervormt;
- b het opnemen van informatie die niet wordt onderbouwd door het beschikbare controlebewijs,
- c het weglaten van informatie die volgens de criteria opgenomen had moeten worden;
- d feitelijke onjuistheden;
- e beweringen die op meerdere manieren kunnen worden opgevat, of waarvan de betekenis onduidelijk is;
- f het presenteren van vage informatie die wel precies kan worden bepaald en verwoord;
- g wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in toelichtingen of presentatie zonder deugdelijke grondslag of zonder toelichting van de reden van wijziging; of
- h de manier waarop informatie wordt gepresenteerd. De kwalitatieve informatie kan bijvoorbeeld zonder context worden gepresenteerd, worden vervormd of met meer of minder prominente aandacht worden gepresenteerd zonder aanwijsbare reden daarvoor.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 59B en 59R)

A111 Voorbeelden van cijferanalyses die bij assurance-opdrachten met betrekking tot duurzaamheidsinformatie kunnen worden gebruikt, betreffen bijvoorbeeld:

- a een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie in de huidige verslagperiode met vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperiodes;
- b een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachte resultaten van de entiteit, zoals intern gestelde targets of extern geformuleerde ambities van de entiteit;
- c een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie met gelijksoortige sectorinformatie, zoals een vergelijking met sectorgemiddelden of met andere entiteiten die een gelijksoortig proces kennen.

Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:

- a tussen elementen van informatie waarvan verwacht kan worden dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals verbruikspercentages;
- b een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachtingen van de accountant op basis van een causale relatie, zoals een schatting van het totaal materiaalverbruik of afval op basis van het productievolume;
- c een (naar verwachting via deskundigen verkregen) vergelijking op basis van scheikundige relaties, zoals de input van de hoeveelheid atomen in een chemisch omzettingsproces met de output van de hoeveelheid atomen bij het bepalen van de hoeveelheid emissies van een broeikasgas;
- d tussen duurzaamheidsinformatie en relevante financiële informatie, zoals het aantal medewerkers in vergelijking met de loon- en salariskosten.

A112 De accountant baseert de overweging of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van de werkzaamheden op het inzicht van de accountant in de aard en bron van de gegevens en de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen, waaronder:

- a de bron van de beschikbare informatie;
- b de vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie;
- c de aard en relevantie van de beschikbare informatie;
- d de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 60, 61, 62B en 62R)

A113 Duurzaamheidsverslaggeving kan schattingen bevatten. Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de kwantitatieve informatie niet rechtstreeks kan worden waargenomen. De waardering van deze kwantitatieve informatie is onderhevig aan schattingonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren op de waardering van deze kwantitatieve informatie beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen.

A114 Voorbeelden van schattingen in duurzaamheidsverslaggeving zijn:

- a impact metingen waarbij niet-financiële externaliteiten middels monetarisering een financiële waarde worden toegekend;
- b schattingen inzake de uitstoot van broeikasgassen bij complexe chemische omzettingsprocessen;
- c schattingen van de hoeveelheid afval en recycling percentage;
- d schattingen van het aantal mensen die bereikt worden met een bepaald product.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. 63)

A115 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het niet gebruikelijk om uitgebreide detailwerkzaamheden uit te voeren. Er zal dan ook slechts in uitzonderlijke gevallen gebruik worden gemaakt van een statistische steekproef. Wel kan het bij zo'n opdracht efficiënter zijn om op basis van een niet-statistische steekproef elementen te selecteren waarop assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd dan middels cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 67B)

A116 Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden. Indien noodzakelijk om een conclusie te kunnen trekken of de geconstateerde aangelegenheid het gevolg is van een afwijking van materieel belang, kunnen de aanvullende werkzaamheden ook diepgaande controlewerkzaamheden bevatten zoals statistische steekproeven. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 67B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

Bijzondere overwegingen voor groepsassurance (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

(Zie Par. 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81 en 82)

A117 De overwegingen ten aanzien van de assurance van de duurzaamheidsverslaggeving van een groep, afhankelijk van de omstandigheden, kunnen ook nuttig zijn bij de assurance van duurzaamheidsverslaggeving niet zijnde opgesteld voor een groep, waarbij ook personen van een andere accountantseenheid onderdeel zijn van het opdrachtteam, bijvoorbeeld omdat een dergelijke persoon wordt betrokken om op een verre locatie aanwezig te zijn bij de inspectie van het productieproces of om assurance-werkzaamheden uit te voeren voor duurzaamheidsinformatie verkregen van organisaties in de waardeketen van de entiteit.

A118 Bij het verkrijgen van inzicht in de groep en haar omgeving, zoals bedoeld in paragraaf 72, kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om inzicht te verkrijgen in:

- a de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep, met inbegrip van:
 - i de locaties waar de groep haar activiteiten heeft;
 - ii de aard van de activiteiten van de groep en de mate waarin deze binnen de groep gelijksoortig zijn; en
 - iii de mate waarin het bedrijfsmodel van de groep het gebruik van informatietechnologie (IT) integreert;
- b regelgevende factoren die effect hebben op de entiteiten en bedrijfseenheden in de groep; en
- c de maatstaven die intern en extern worden gebruikt voor het beoordelen van de duurzaamheidsprestaties van de entiteiten of bedrijfseenheden.

Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing van de groep, zoals bedoeld in paragraaf 72, kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om inzicht te verkrijgen in:

- a de aard en omvang van gemeenschappelijkheid van interne beheersmaatregelen;
- b of, en zo ja, op welke wijze de groep activiteiten die relevant zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving centraliseert;
- c het consolidatieproces dat wordt gebruikt door de groep, inclusief, indien van toepassing, subconsolidaties en consolidatieaanpassingen; en
- d het groepsmanagement communiceert aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden over significante aangelegenheden ter ondersteuning van het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving van de groep en gerelateerde verantwoordelijkheden met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving in het informatiesysteem en andere onderdelen van het interne beheersingssysteem van de groep.

A119 Hoewel sprake kan zijn van een groep kan de accountant concluderen dat de totstandkoming van de informatie van de duurzaamheidsverslaggeving plaatsvindt middels een centraal proces van informatieverzameling. In dat geval kan de accountant de assurance-werkzaamheden op groepsniveau uitvoeren en zijn locatiebezoeken niet noodzakelijk. Het is echter vrij zeldzaam, met name bij entiteiten met een productie- of ander omzettingproces, dat alle relevante processen die ten grondslag liggen aan de duurzaamheidsverslaggeving uniform zijn ingericht en centraal worden geadmistreerd. Een voorbeeld van een dergelijk uniform en centraal proces kan ten grondslag liggen aan een indicator van medewerkerstevredenheid bij een entiteit met meerdere vestigingen en juridische entiteiten, die wordt gebaseerd op een medewerkerstevredenheid-onderzoek dat wereldwijd wordt uitgevoerd door dezelfde HR-dienstverlener middels online beschikbare software. Hierbij kan het voldoende zijn om op centraal niveau de assurance-werkzaamheden uit te voeren.

A120 Het is niet toereikend als uitsluitend de consolidatie van data op centraal niveau plaatsvindt om de assurance-werkzaamheden te beperken tot de centrale administraties. Tevens is het waarschijnlijk dat bij een entiteit waarvan een productie- of omzettingproces onderdeel is van de activiteiten het niet mogelijk is om voldoende inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving als geen locatiebezoek heeft plaatsgevonden om middels waarneming ter plaatse kennis te nemen van de activiteiten en processen binnen de entiteit.

A121 De volledigheid van informatie kan mogelijk niet getoetst worden door uitsluitend werkzaamheden te verrichten op groepsniveau door het ontbreken van de principes van dubbel boekhouden en de causale relaties tussen verschillende aspecten van duurzaamheidsverslaggeving.

A122 De consolidatie-informatie kan informatie bevatten die is opgesteld door de entiteit zelf of informatie die is ontvangen vanuit actoren in de gehele waardeketen van de entiteit. De accountant kan overwegen wat de gevolgen zijn van het betrekken van informatie van derde partijen in de geconsolideerde informatie, en op welke manier de betrouwbaarheid is vastgesteld van de aangeleverde informatie van derden, om te bepalen of voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen in het consolidatieproces.

A123 De bepaling van de groepsonderdelen waarbij assurance-werkzaamheden zullen worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Aangelegenheden die de beslissing door de groepsaccountant kunnen beïnvloeden zijn bijvoorbeeld:

- de aard van de gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding zouden kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de duurzaamheidsverslaggeving van een groep die verband hebben met een groepsonderdeel, zoals:
 - nieuw opgerichte of overgenomen entiteiten of bedrijfseenheden;
 - entiteiten of bedrijfseenheden waarin aanzienlijke wijzigingen hebben plaatsgevonden, zoals wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten;
 - significante impact van de bedrijfsactiviteiten van een groepsonderdeel op een specifiek duurzaamheidsonderwerp;
 - de relevante bewering waarvoor assurance-informatie moet worden verkregen. Met name voor het verkrijgen van assurance-informatie over volledigheid (indien relevant voor de assurance-opdracht), kan een bezoek aan de groepsonderdelen en locaties een belangrijke bron van informatie zijn;
 - abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
 - de desaggregatie van significante kwantitatieve en kwalitatieve duurzaamheidsinformatie in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep over de groepsonderdelen, waarbij de omvang, impact en de aard van de duurzaamheidsprestaties per locatie of per bedrijfseenheid ten opzichte van die van de duurzaamheidsverslaggeving van de groep in overweging worden genomen;
 - de vraag of naar verwachting voor alle significante duurzaamheidsinformatie in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep voldoende en geschikte assurance-informatie zal worden verkregen via de assurance-werkzaamheden die zijn gepland met betrekking tot de duurzaamheidsinformatie van de geïdentificeerde groepsonderdelen;
- de aard en omvang van afwijkingen of tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel tijdens voorgaande assurance-opdrachten;
- de aard en omvang van de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen in de hele groep en de vraag of, en indien van toepassing, op welke manier, de groep activiteiten centraliseert die relevant zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een externe deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. 74, 75, en 76)

A124 Directe ondersteuning van een interne auditor is in sommige gevallen niet langer toegestaan voor bepaalde organisaties. Daarom bepaalt paragraaf 85 dat de accountant aansluit bij de vereisten voor de controle van financiële overzichten om een consistente gedragslijn te hanteren in de samenwerking met de interne auditors bij verschillende accountantsproducten van dezelfde accountantsorganisatie.

A125 Relevante overwegingen ten aanzien van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige kunnen omvatten:

- a professionele kwalificaties als bewijs voor competentie, zoals certificaten, vergunningen of andere documenten waaruit blijkt dat de deskundige over relevante competenties beschikt met specifieke aandacht voor competenties ten aanzien van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving;
- b de ervaring en reputatie van de deskundige;
- c objectiviteit en relatie van de deskundige ten aanzien van de entiteit of de evalueerder.

Specifieke nadruk kan hierbij gelegd worden op de competentie van de deskundige ten aanzien van het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving waarvoor de deskundige werkzaamheden zal uitvoeren.

- A126 Als de door de accountant ingeschakelde deskundige een lid is van het opdrachtteam, vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de opdrachtdocumentatie.
- A127 Relevante overwegingen ten aanzien van de werkzaamheden van de deskundige kunnen omvatten:
- a geschiktheid van de toegepaste methodologie door de deskundige, hetzij een algemeen aanvaarde of een specifiek ontwikkelde methodologie;
 - b consistentie in het gebruik van de methodologie en significante aannames;
 - c redenen voor eventuele wijzigingen in de methodologie en significante aannames;
 - d evaluatie van de resultaten van de werkzaamheden van de deskundige op basis van de kennis van de accountant over de bedrijfsontwikkelingen;
 - e geschiktheid van gehanteerde bronnen door de deskundige;
 - f volledigheid van de informatie aangeleverd aan de deskundige.
- A128 Relevante overwegingen ten aanzien van de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren kunnen omvatten:
- a relevantie en begrijpelijkheid van de uitkomsten en conclusies;
 - b consistentie van de uitkomsten en conclusies met andere assurance-informatie.
- A129 De accountant kan op drie manieren gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een interne auditfunctie:
- a het verkrijgen van informatie die relevant is voor het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - b gebruikmaken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor assurance-informatie die door de accountant zelf zal moeten worden verkregen;
 - c gebruikmaken van interne auditors om assurance-werkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (hierna: directe ondersteuning).
- A130 In andere gevallen dan benoemd in paragraaf 85 is het aan de accountant om af te wegen of directe ondersteuning passend is in de omstandigheden van de opdracht.

Totaalbeeld duurzaamheidsverslaggeving

(Zie Par. 86 en 87)

- A131 Om het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht onderzoek verricht op verschillende momenten gedurende de assurance-opdracht. Dit onderzoek kan onder meer bestaan uit:
- a gericht media-onderzoek;
 - b analyse van opvolging van eerdere gerapporteerde doelstellingen, toezeggingen aan en overeenkomsten met externe initiatieven; etc.
 - c vergelijking met (interne/externe) managementrapportages, notulen bestuursvergaderingen, etc.
- Op basis van de uitkomsten van bovengenoemde werkzaamheden kan de accountant bepalen welk totaalbeeld de entiteit zou kunnen rapporteren (SOLL-positie). De accountant kan dit totaalbeeld vergelijken met het gerapporteerde totaalbeeld in de duurzaamheidsverslaggeving (IST-positie) en op basis daarvan de evaluatie van het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving uitvoeren. Ook de evaluatie van de belangen van de diverse stakeholders van de rapporterende entiteit biedt in

dat kader relevante informatie. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in de duurzaamheidsverslaggeving behandelde onderwerpen.

A132 In het geval van een assurance-opdracht met een combinatie van redelijke en beperkte mate van zekerheid overweegt de accountant bij de evaluatie van het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving met welke diepgang de evaluatie zal plaatsvinden afhankelijk van de mate van zekerheid die de accountant beoogt te verkrijgen voor de totale duurzaamheidsverslaggeving.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. 88)

A133 Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- a significante wijzigingen in de strategie, doelstellingen of het beleid van de entiteit op het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving;
- b berichtgeving in de media inzake de wijze waarop de entiteit heeft gepresteerd op het gebied van duurzaamheidsonderwerpen waarover gerapporteerd wordt in de duurzaamheidsverslaggeving;
- c incidenten die zich hebben voorgedaan die betrekking hebben op de duurzaamheidsverslaggeving;
- d wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- e verbeterde wetenschappelijke kennis;
- f significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- g de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- h het ontdekken van een significante fout.

A134 Zoals in paragraaf 88 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Als echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij de accountant bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat de accountant een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. 89, 90, 91 en 92)

A135 Bij de overwegingen van paragraaf 91 welke verslagperioden relevant zijn voor de gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving, is een belangrijke overweging voor de accountant of de eerdere verslagperioden inzicht geven in de prestaties van de entiteit over het verslagjaar, zoals in het geval van een reductie van emissies het geval is, omdat de reductie aantoonbaar wordt gemaakt aan de hand van de standen in eerdere verslagperioden.

Andere informatie

(Zie Par. 93 en 94)

A136 Bij de identificatie van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving zal de accountant ook de volledigheid van de andere informatie in overweging nemen.

A137 Mogelijke onredelijke verwachtingen kunnen bijvoorbeeld ontstaan als in de melding van of in de verwijzing naar de assurance-opdracht niet duidelijk staat vermeld dat de reikwijdte van de assurance-

opdracht beperkt is tot een deel van de duurzaamheidsinformatie in de verslaggeving en niet alle informatie in het gehele document betreft.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 95)

A138 De duurzaamheidsverslaggeving bevat in de praktijk mogelijk zowel een verwijzing naar algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen als een verwijzing naar intern opgestelde criteria, die bijvoorbeeld op een website openbaar gemaakt zijn. In dat geval zal de accountant kunnen nagaan of de informatie op de website ook daadwerkelijk openbaar beschikbaar is. Bij verwijzingen naar de eigen website van de entiteit is het van belang dat de betreffende informatie in ongewijzigde vorm beschikbaar blijft gedurende de vereiste bewaartermijn die geldt voor de duurzaamheidsverslaggeving.

A139 Bij duurzaamheidsverslaggeving is in de praktijk vaak sprake van meerdere verslaggevingsgrondslagen die gehanteerd worden bij het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving. Vooral bij het gebruik van intern opgestelde criteria is het van belang dat de accountant beoordeelt of de beschrijving van de van toepassing zijnde criteria dusdanig is dat de gebruiker op basis van deze beschrijving voldoende inzicht heeft in de gebruikte definities, berekeningsmethoden en mogelijke schattingsonzekerheid in de uitkomst van de gebruikte criteria.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 96 en 97)

A140 De aanvullende bevestigingen zoals bedoeld in paragraaf 88 kunnen onder meer betrekking hebben op:

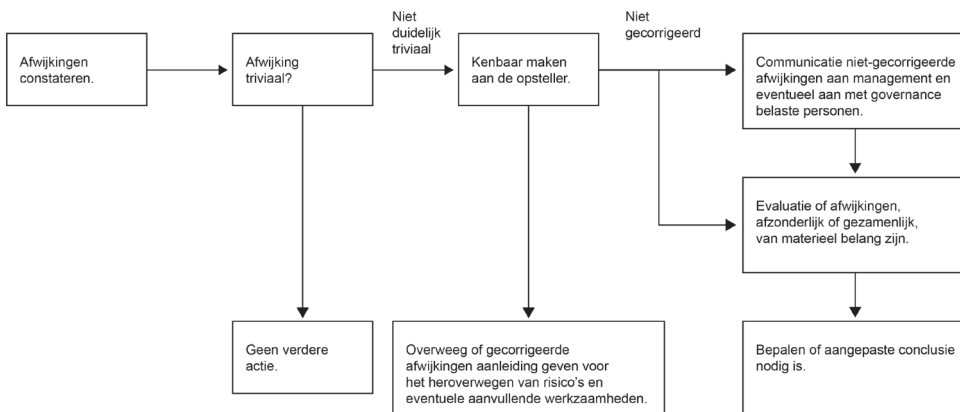
- a de vraag of de keuze en toepassing van de van toepassing zijnde criteria passend zijn in de omstandigheden van de opdracht;
- b de vraag of sprake is geweest van fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving;
- c de vraag of de schattingen redelijk zijn in de omstandigheden van de opdracht;
- d de vraag of sprake is van adequate interne beheersing;
- e de vraag of de ongecorrigeerde afwijkingen niet materieel zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving als geheel;
- f de vraag of sprake is van gebeurtenissen na balansdatum die in de duurzaamheidsverslaggeving verwerkt zouden moeten worden.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. 98, 99, 100 en 101)

A141 Indien de accountant een afwijking identificeert, zal de accountant evalueren of de afwijking, individueel of gezamenlijk, van materieel belang is. Voor kwantitatieve afwijkingen kan de accountant daarbij gebruik maken van de materialiteit die de accountant heeft bepaald. Voor kwalitatieve informatie zal de accountant op basis van professionele oordeelsvorming overwegen of een afwijking van materieel belang is.

A142 De accountant kan daarbij onderstaand stappenplan volgen:



A143 Elementen die de accountant mee kan nemen bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve informatie van materieel belang zijn, zijn de volgende:

- a of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving die door de accountant als significant is aangemerkt;
- b of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op niet-naleving van wet- en regelgeving, zeker als de consequentie van niet-naleving een belangrijke impact heeft of kan hebben;
- c of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving die voor een groot deel van de belanghebbenden van de entiteit gevolgen kan hebben;
- d of de kwalitatieve afwijking een indicator die betrekking heeft op een belangrijk materieel thema betreft waarvan bekend is dat deze door gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving gebruikt wordt;
- e of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op de prestatie waarvoor een doelstelling of drempel is gesteld waarbij de grootte van de afwijking het verschil maakt tussen het wel of niet behalen van de doelstelling;
- f of de afwijking een belangrijke wijziging bepaalt ten opzichte van eerder gerapporteerde prestaties, of een trend omkeert;
- g of de kwalitatieve afwijking de presentatie van informatie betreft waardoor deze multi-interpretabel wordt en daardoor misleidend is, waarbij gebruikers afhankelijk van hun interpretatie van de informatie tot verschillende inzichten zullen komen;
- h of de kwalitatieve afwijking is ontstaan door een moedwillige actie door de opsteller om de gebruiker te misleiden;
- i of de opsteller terughoudend is in het aanpassen van de kwalitatieve afwijking vanwege andere redenen dan dat de afwijking duidelijk triviaal zou zijn.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. 102, 103, 104 en 105)

A144 In de voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten zijn voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen die voldoen aan de vereisten van Standaard 3810N. De bewoordingen van deze voor-

beelden zijn niet verplicht, maar hebben slechts ten doel enkele vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle denkbare situaties.

A145 Het assurance-rapport wordt geadresseerd aan de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving of desgewenst aan de opdrachtgever binnen de entiteit.

A146 Een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving, is vooral van belang indien:

- a een beperking in het onderzoek is opgetreden;
- b sommige onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met redelijke mate van zekerheid en andere onderdelen met beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht;
- c sprake is van verslaggeving waarin financiële en niet-financiële elementen zijn gecombineerd waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt;
- d sommige onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving (nog) geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek, bijvoorbeeld omdat assurance alleen tegen zeer hoge kosten kan worden bereikt over dat onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving.

A147 Indien toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsverslaggeving is opgenomen, wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien de opgenomen toekomstgerichte informatie geen onderdeel heeft uitgemaakt van de assurance-opdracht wordt dit duidelijk in het assurance-rapport vermeld. Indien toekomstgerichte informatie wel onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht kan in het assurance-rapport het volgende worden toegelicht:

- a een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte informatie;
- b een conclusie of de toekomstgerichte 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 verslaggeving;
- c 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 informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; en als het een projectie betreft, de toekomstgerichte 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 informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.

A148 Toekomstgerichte informatie kan zowel feitelijk zijn, bijvoorbeeld als sprake is van informatie over de toekomstige afspraken die in een contract zijn vastgelegd, als meer subjectief van aard. Aangezien toekomstgerichte informatie middels reguliere controle- of beoordelingswerkzaamheden kunnen worden geverifieerd, richt deze toelichting zich op subjectieve toekomstgerichte informatie. Indien toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsverslaggeving onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht, zullen de criteria voldoende richtlijnen moeten geven voor de beschrijving van de gehanteerde veronderstellingen, en de aard, bronnen en de onzekerheden in de toekomstgerichte informatie. De accountant kan de entiteit verzoeken toelichtingen toe te voegen die de gebruiker inzicht geven in de aard en omvang van de inherente onzekerheden van de toekomstgerichte informatie.

De accountant kan Standaard 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie* hanteren als leidraad voor de overwegingen die ook voor toekomstgerichte duurzaamheidsverslaggeving van toepassing zijn.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par.106)

A149 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving.

3850N Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen

Inleiding	1-8
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-7
<i>Ingangsdatum</i>	8
Doelstellingen	9
Definities	10-10A
Vereisten	11-70
<i>Opdrachtaanvaarding- en bevestiging</i>	11-12
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	13
<i>Bevestigingsbrief</i>	14
<i>Documentatie</i>	15
<i>Toestemming tot openbaarmaking</i>	16-18
<i>Comfort Letter</i>	19-42
<i>Historische financiële informatie</i>	43-45
<i>Winstprognoses</i>	46-65
<i>Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal</i>	66-70
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A64
<i>Opdrachtaanvaarding- en bevestiging</i>	A1-A7
<i>Bevestigingsbrief</i>	A8
<i>Toestemming tot openbaarmaking</i>	A9-A10
<i>Comfort Letter</i>	A11-A42
<i>Historische financiële informatie</i>	A43-A44
<i>Winstprognoses</i>	A45-A63
<i>Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal</i>	A64

Bijlage: Voorbeeldrapportages

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt assurance- en overige opdrachten die de accountant uitvoert met betrekking tot prospectussen, opgesteld voor effectentransacties, die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.

Deze Standaard kan ook toegepast worden bij 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, opgesteld voor effectentransacties in de Verenigde Staten van Amerika.

Financiële informatie in een prospectus

- 2 Afhankelijk van de aard van de effectentransactie waarvoor een prospectus wordt opgesteld en afhankelijk van de jurisdictie waaronder het prospectus valt, gelden vereisten voor de inhoud van een prospectus. Vereisten hebben onder andere betrekking op de financiële informatie van de uitgevende entiteit die in het prospectus opgenomen moet worden. Op basis van de vereisten, kan de uitgevende entiteit de volgende financiële informatie in een prospectus opnemen:
 - a een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die reeds gecontroleerd is en voldoet aan de van toepassing zijnde regels voor het opstellen en presenteren van financiële overzichten volgens de Prospectusrichtlijn;
 - b een volledige set van financiële overzichten die voor het prospectus is opgesteld omdat de bestaande gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden niet voldoet aan de van toepassing zijnde regels volgens de Prospectusrichtlijn;
 - c een volledige set van financiële overzichten die voor het prospectus is opgesteld vanwege de complexiteit van de financiële voorgeschiedenis van de uitgevende entiteit;
 - d een winstprognose;
 - e pro forma financiële informatie om de invloed die een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de uitgevende entiteit heeft, te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie heeft plaatsgevonden op een eerdere datum.

Verantwoordelijkheid van de uitgevende entiteit

- 3 Het management van de uitgevende entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het prospectus in overeenstemming met vereisten die gelden in de jurisdictie(s) waar de effectentransactie plaatsvindt.

Relatie met overige professionele uitspraken

- 4 De accountant dient op grond van de NV COS aan deze Standaard en andere toepasselijke Standaarden te voldoen bij het uitvoeren van assurance- en/of overige opdrachten met betrekking tot 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.
- 5 Van de accountant is vereist om Standaard 3000A of Standaard 3000D en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot prospectussen. Deze Standaard vult Standaard 3000A of 3000D aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard

3000A of 3000D moeten worden toegepast bij een assurance-opdracht met betrekking tot prospectussen.

- 6 Standaard 3420 behandelt assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid die door een accountant worden uitgevoerd om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie door de uitgevende entiteit die in een prospectus is opgenomen. Deze opdrachten worden niet in deze Standaard behandeld, maar hiervoor wordt verwezen naar Standaard 3420.
- 7 Het naleven van deze Standaard vereist, onder andere, dat de accountant de vereisten naleeft van de:
- *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)*;
 - *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)*;
 - *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)*.

Ingangsdatum

- 8 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 9 De doelstellingen van de accountant zijn, afhankelijk van de specifieke opdracht van de accountant:
- a de uitgevende entiteit schriftelijk toestemming geven om reeds eerder verstrekte controle- en/of beoordelingsverklaringen, bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, in het prospectus op te nemen;
 - b een controleverklaring verstrekken bij een door de uitgevende entiteit specifiek opgestelde volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van het prospectus omdat een reeds eerder gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden niet voldoet aan de voor het prospectus van toepassing zijnde regels voor het opstellen en presenteren van financiële overzichten;
 - c een assurance-rapport verstrekken bij een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus zal worden opgenomen;
 - d het rapporteren aan een specifieke gebruikersgroep door middel van een 'comfort letter'; en/of
 - e het rapporteren aan een specifieke gebruikersgroep met betrekking tot de werkkapitaalbehoefte gedurende een gedefinieerde periode na uitgifte van het prospectus van de uitgevende entiteit.

Definities

- 10 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- a *comfort letter* – Een rapportage van de accountant aan een specifieke gebruikersgroep, opgesteld op verzoek van de uitgevende entiteit en/of de begeleidende bank. 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 praktijk wordt een dergelijke rapportage een 'comfort letter' genoemd waarbij de comfort letter op een latere datum dan het prospectus en/of de 'underwriting agreement' een 'bring-down letter' wordt genoemd.
 - b *consent letter* – Een rapportage aan de uitgevende entiteit om toestemming te geven om controle- en/of beoordelingsverklaringen en/of onderzoeksrapport(en) (al dan niet door middel van verwijzing) in het prospectus op te nemen.
 - c *uitgevende entiteit* – Voor de doeleinden van de Prospectusrichtlijn: 'Een rechtspersoon die effecten uitbrengt dan wel aangeeft voornemens te zijn zulke effecten uit te brengen'.
 - d *winstprognose* – 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.

- e *prospectus* (of document met een andere benaming welke dezelfde strekking kent) – Een document, bijvoorbeeld opgesteld op grond van wettelijke en/of statutaire voorschriften aangaande een (voorgenomen) effectentransactie, dat door een uitgevende entiteit wordt opgesteld en uitgegeven met de bedoeling een derde partij te informeren en/of te bewegen een investeringsbeslissing te nemen.
 - f *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, inclusief de daarbij behorende wijzigingen.
 - g *begeleidende bank* – De 'begeleidende bank' (of 'begeleidende banken' in het geval van een consortium) begeleidt de uitgevende entiteit bij de effectentransactie.
 - h *Wet op het financieel toezicht* – (Wft), ofwel het Nederlands recht zoals dat van toepassing is op ondernemingen die in Nederland effecten uitgeven. De Prospectusrichtlijn is via de Wft in Nederlands recht omgezet.
 - i *bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal* – Een verklaring van het bestuur van de uitgevende entiteit of zij gedurende een gedefinieerde periode in het benodigde werkkapitaal denkt te kunnen blijven voorzien.
 - j *werkkapitaal* - Het vermogen van de uitgevende entiteit om te beschikken over kasgeld en overige vlottende activa teneinde aan haar verplichtingen te voldoen zodra deze betaalbaar worden.
 - k *werkkapitaaloverzicht* - Een analyse opgesteld door het management waaruit de werkkapitaalbehoefte van de uitgevende entiteit blijkt en welke de basis is voor de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal.
 - l *underwriting agreement* – Een overeenkomst tussen de uitgevende entiteit en de begeleidende bank waarin de voorwaarden van een transactie worden overeengekomen (dit kan ook een document met een andere benaming zijn welke dezelfde strekking kent).
 - m *cut-off date* - De datum tot en met waar de accountant werkzaamheden uitvoert waarover hij rapporteert in de comfort letter. De cut-off date van de comfort letter ligt een aantal (veelal drie tot vijf) werkdagen vóór de datering van de comfort letter.
 - n *financiële overzichten* - Volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden.
- 10A De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Opdrachtaanvaarding- en bevestiging

- 11 Voorafgaand aan aanvaarding van een opdracht onder deze Standaard, dient de accountant voor zover relevant:
- a vast te stellen dat de accountant over de capaciteiten en de competentie beschikt om de opdracht uit te kunnen voeren; (Zie Par. A1)
 - b vast te stellen wat de aard van de opdracht is en of de accountant onafhankelijk moet zijn om de opdracht uit te kunnen voeren; (Zie Par. A2)
 - c vast te stellen dat de accountant financiële informatie van de uitgevende entiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld; een voorwaarde voor het verstrekken van een comfort letter;
 - d de bewoordingen van het door de relevante wet- of regelgeving voorgeschreven oordeel, indien aanwezig, te evalueren om te kunnen bepalen of de accountant naar waarschijnlijkheid in staat

zal zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen zoals voorgeschreven en op basis van het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard worden gespecificeerd; (Zie Par. A3)

- e wanneer sprake is van een aangepast controleoordeel of aangepaste beoordelingsconclusie of de verklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat, te overwegen of de relevante wet- of regelgeving toestaat om gebruik te maken van het aangepaste controleoordeel of de aangepaste beoordelingsconclusie of de verklaring met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden; en
- f overeenstemming met de uitgevende entiteit te verkrijgen dat deze haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor: (Zie Par. A4)
 - i het opstellen van financiële overzichten voor opname (al dan niet door middel van verwijzing) in het prospectus die voldoen aan de relevante regelgeving;
 - ii het opstellen van het prospectus in overeenstemming met de relevante regelgeving;
 - iii het opstellen van tussentijdse managementinformatie op basis van dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving als de historische financiële informatie zoals opgenomen in het prospectus;
 - iv het opstellen van een werkkapitaaloverzicht en bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal;
 - v het op adequate wijze toelichten en beschrijven van de van toepassing zijnde criteria aan de beoogde gebruikers indien deze niet openbaar zijn gemaakt; en/of
 - vi het aan de accountant verschaffen van:
 - a toegang tot alle informatie waar de accountant bij de uitgevende entiteit in het kader van de opdracht om kan verzoeken;
 - b toegang tot de juiste personen, wanneer dit in het kader van de opdracht noodzakelijk is.

- 12 De opdrachtbevestiging, waarin de werkzaamheden worden beschreven, dient tenminste aan de uitgevende entiteit te worden geadresseerd. (Zie Par. A5, A6 en A7)

Het uitvoeren van de opdracht

- 13 Indien de accountant zich gedurende de opdracht bewust wordt van een geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving, dient de accountant:
 - a de aangelegenheid te communiceren met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
 - b die eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt, te informeren over de aangelegenheid als hij weet dat zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren, het voor de uitvoering van hun opdracht van belang is hiervan op de hoogte te zijn en zij niet tijdig door de cliënt zijn geïnformeerd;
 - c na te gaan of hij de opdracht dient terug te geven dan wel de opdracht dient aan te passen.

Bevestigingsbrief

- 14 De accountant dient van het management een bevestigingsbrief te ontvangen met dezelfde datum als de rapportage van de accountant. De accountant dient een aanvullende bevestigingsbrief te verkrijgen voor iedere aanvullende rapportage van de accountant (bijvoorbeeld voor een 'bring-down letter').

De accountant hanteert hierbij Standaard 580 *Schriftelijke bevestigingen*, waarbij de bevestigingsbrief in het kader van deze Standaard, indien van toepassing, specifiek gemaakt wordt voor bevestigingen inzake:

- de financiële informatie opgenomen in het prospectus; hierbij kan een verwijzing gemaakt worden naar de originele bevestigingsbrief welke het management heeft afgegeven bij afronding van de controle of beoordeling van financiële overzichten;
- de uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden conform Standaard 2410;

- de comfort letter, waarbij tenminste alle in de comfort letter genoemde bevestigingen van het management zijn opgenomen; (Zie Par. A8)
- de consent letter;
- het onderzoeksrapport bij een winstprognose; en/of
- de rapportage omtrent het werkkapitaaloverzicht.

Documentatie

- 15 De documenten ter onderbouwing van de uitkomsten van de werkzaamheden dienen zodanig te worden opgesteld dat ze aantonen dat invulling is gegeven aan hetgeen aan werkzaamheden is over-eengekomen en een basis vormen voor datgene wat wordt gerapporteerd.

Toestemming tot openbaarmaking

- 16 Indien de uitgevende entiteit de accountant schriftelijke toestemming vraagt om controleverklaring(en) en/of beoordelingsverklaring(en) en/of onderzoeksrapport(en) in een prospectus op te nemen, dient de accountant te overwegen of hij deze toestemming kan geven. De toestemmingsbrief van de accountant wordt ook wel een 'consent letter' genoemd.
- 17 Voordat een accountant toestemming geeft voor opname van zijn controleverklaring(en) en/of beoordelingsverklaring(en) in een prospectus moet hij:
- a de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende controle- en/of beoordelingsverklaring vergelijken met de overige in het prospectus opgenomen informatie en lezen en overwegen of hij reden heeft om aan te nemen dat de overige informatie in strijd is met de informatie waarbij de controle- en/of beoordelingsverklaring is afgegeven; en verder
 - b lezen en overwegen of er reden is enige informatie in het prospectus als misleidend te beschouwen.

Indien de accountant van mening is dat het prospectus informatie bevat die misleidend is of in strijd is met de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende controle- en/of beoordelingsverklaring, dan moet hij toestemming tot openbaarmaking weigeren totdat het prospectus op passende wijze is aangepast of de uitgevende entiteit heeft aangetoond dat zijn bevindingen ongegrond zijn.

Wanneer 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, dan moet hij zijn bevindingen met het management van de uitgevende entiteit bespreken en op grond daarvan de consequenties voor zijn rapportage bepalen.

- 18 Wanneer de accountant toestemming geeft voor opname van een reeds verstrekte controle- en/of beoordelingsverklaring, moet hij controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uitvoeren in overeenstemming met de paragrafen 6 en 7 van Standard 560 voor de periode tussen de oorspronkelijke datum van zijn verklaring en de datum van het prospectus. (Zie Par. A9 en A10)

Comfort Letter

Inleiding

- 19 Een accountant kan alleen een comfort letter verstrekken wanneer deze de managementinformatie of financiële overzichten van de uitgevende entiteit heeft beoordeeld of gecontroleerd. (Zie Par. A11)
- 20 De accountant verstrekt geen comfort letter in het geval van een voorwaardelijke 'underwriting agreement'. (Zie Par. A12)

- 21 De accountant dient met de uitgevende entiteit en de begeleidende bank overeenstemming te bereiken over de werkzaamheden die in verband met de effectentransactie worden uitgevoerd en waarover de accountant in de comfort letter rapporteert. (Zie Par. A13 en A14)
- 22 Indien de opdrachtbevestiging niet door de begeleidende bank wordt ondertekend, dient het dossier van de accountant een vastlegging te bevatten over de afstemming die de accountant met de begeleidende bank heeft gehad over de inhoud van de comfort letter. (Zie Par. A14)
- 23 Vanwege de doelstelling van de comfort letter wordt benadrukt dat de accountant een comfort letter, naast aan de uitgevende entiteit, alleen dient uit te brengen en te adresseren aan die partijen die om aansprakelijkheidsredenen een due diligence onderzoek uitvoeren op de inhoud van het prospectus (bijvoorbeeld aan de begeleidende bank bij een door hem getekende underwriting agreement) of die een opdrachtbevestiging hebben getekend. 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 opgenomen informatie en mededelingen in het licht van de vereisten voor de aanbidding van effecten. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)
- 24 Wanneer de accountant geen goedkeurende controleverklaring bij een of meerdere financiële overzichten die in het prospectus zijn opgenomen, heeft verstrekt (bijvoorbeeld een verklaring met beperking of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden), gaat de accountant na welke gevolgen dit heeft voor in de comfort letter vermelde werkzaamheden en zijn rapportage hierover, waaronder de werkzaamheden en rapportage over wijzigingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode. (Zie Par. 25 e.v.)

Werkzaamheden veranderingsperiode

- 25 De veranderingsperiode verwijst naar de periode na de laatste dag van de afgesloten periode die is gecontroleerd of beoordeeld door de accountant en strekt zich veelal uit tot drie tot vijf werkdagen voor de datum van de comfort letter (cut-off date). In het algemeen splitst een veranderingsperiode zich in een periode waarvoor de entiteit managementinformatie beschikbaar heeft en een periode na de laatste managementinformatie tot aan de cut-off date van de comfort letter. (Zie Par. A23, A24, A25 en A26)
- 26 Indien sinds de datum van de laatste gecontroleerde financiële overzichten de entiteit een verandering in grondslagen voor financiële verslaggeving heeft toegepast of een correctie heeft opgenomen voor fouten in de voorgaande periode in de managementinformatie, dient de accountant: (Zie Par. A25)
 - een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de verandering in grondslagen voor financiële verslaggeving of de correctie voor fouten in de voorgaande periode juist is en administratief verwerkt is in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
 - vast te stellen dat de managementinformatie voor de vergelijkbare periode overeenkomstig is aangepast;
 - posten te vergelijken voor eventuele veranderingen gebruik makend van de gecorrigeerde basis;
 - in de comfort letter te rapporteren over de verandering in de grondslagen voor financiële verslaggeving en/of de correctie voor fouten in de voorgaande periode zowel kwalitatief als kwantitatief is;
 - te beoordelen of er eventueel implicaties zijn die een correctie voor fouten uit de voorgaande periode kan hebben voor de toestemming om de controleverklaring bij de financiële overzichten in een prospectus op te nemen. In het geval dat het prospectus drie jaar financiële overzichten bevat, dient de accountant de impact van een geïdentificeerde fout te beoordelen op alle drie jaren en te overwegen of alle drie jaren gecorrigeerd moeten worden en/of een nieuw controleoordeel moet worden uitgebracht;
 - vast te stellen of aanpassingen in het financieel overzicht moeten worden toegelicht in het prospectus.

- 27 Indien van toepassing, dient de accountant de laatste managementinformatie te lezen en om inlichtingen te verzoeken bij het management met betrekking tot deze managementinformatie. De werkzaamheden die de accountant overweegt omvatten:
- beoordelen van grondslagen voor financiële verslaggeving die gebruikt zijn bij het opstellen van deze managementinformatie om vast te stellen dat deze grondslagen consistent zijn aan die van de gecontroleerde of beoordeelde financiële overzichten;
 - overwegen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de managementinformatie;
 - het in beschouwing nemen van waarnemingen van de accountant in het geval dat de accountant in het verleden werkzaamheden heeft uitgevoerd met betrekking tot dergelijke managementinformatie;
 - uitvoeren van cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen bij het management;
 - andere werkzaamheden voor zover nodig geacht door de accountant om vast te stellen dat de managementinformatie op dezelfde basis is opgesteld als de gecontroleerde of beoordeelde financiële overzichten en vergelijkbaar zijn met deze financiële overzichten.
(Zie Par. A27 en A28)
- 28 Indien van toepassing, dient de accountant in een comfort letter alleen te rapporteren over wijzigingen in gespecificeerde posten, opgenomen in de balans en/of winst- en verliesrekening en de toelichting daarop in de financiële overzichten gedurende de veranderingsperiode die hij heeft beoordeeld of gecontroleerd. Hierdoor kan er geen onduidelijkheid bij de geadresseerden ontstaan. (Zie Par. A26, A27 en A28)
- 29 De accountant dient zijn werkzaamheden die worden uitgevoerd voor het deel van de veranderingsperiode na de laatste beschikbare managementinformatie tot aan de cut-off date van de comfort letter, noodzakelijkerwijs te beperken tot het lezen van notulen en verzoeken om inlichtingen bij het management.
- 30 De accountant dient alleen een beperkte mate van zekerheid te verstrekken over wijzigingen in gespecificeerde als er minder dan 135 dagen zijn verstreken sinds de einddatum van de periode waar de laatste controle of beoordeling betrekking op had. Als er meer dan 135 dagen zijn verstreken, zijn alleen overeengekomen specifieke werkzaamheden mogelijk. (Zie Par. A29 en A30)
- 31 Wanneer een accountant in de comfort letter over stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten van de balans en winst- en verliesrekening rapporteert, is het voor de vergelijkbaarheid van posten en interpretatie van de stijging of daling in deze posten van belang dat de tussentijdse, niet gecontroleerde of beoordeelde en aan de financiële administratie ontleende cijfers op basis van dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving in de financiële administratie zijn verwerkt als in het financieel overzicht ten opzichte waarvan de vergelijking plaatsvindt. Wanneer de uitgevende entiteit per een bepaalde datum nieuwe verslaggevingsstandaarden heeft geïmplementeerd, dan rapporteert de accountant dit in de comfort letter. In de bevestiging van het management wordt tevens aan de accountant bevestigd dat per deze datum andere verslaggevingsstandaarden zijn geïmplementeerd.

Grenswaarden

- 32 Bij het rapporteren over stijgingen of dalingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode wordt geen grenswaarde voor materialiteit toegepast. Elke verandering (stijging of daling) in de veranderingsperiode moet gerapporteerd worden in de comfort letter. (Zie Par. A31, A32 en A33)
- 33 Voor de rapportage over de stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten in de comfort letter, kan de begeleidende bank verzoeken om grenswaarden te gebruiken. De grenswaarden moeten bepaald worden door de begeleidende bank omdat het aan de begeleidende bank en zijn juridisch adviseurs is of een stijging of daling van materieel belang is voor zijn doel. De accountant accepteert alleen grenswaarden die redelijk zijn in het licht van de algemene doelstelling van de comfort letter. Grenswaarden moeten kwantitatief van aard zijn en niet kwalitatief of subjectief. Termen zoals 'significant' of 'van materieel belang' worden niet gehanteerd. (Zie Par. A34 en A35)

Aansluiten van financiële informatie

- 34 De accountant dient alleen te rapporteren in de comfort letter over de informatie in het prospectus waarvoor zijn deskundigheid relevant is. (Zie Par. A36)
- 35 De accountant dient in zijn comfort letter uitsluitend te rapporteren over in het prospectus opgenomen informatie wanneer die informatie ontleend is aan de administratie en die onderworpen is aan hetzelfde niveau van interne beheersing van de uitgevende entiteit voor zover relevant voor het opstellen van financiële overzichten. De accountant dient bovendien kennis te hebben van het systeem voor interne beheersing voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie.
- 36 De accountant beperkt zich tot het rapporteren van feitelijke bevindingen. De accountant dient op grond van paragraaf 35 alleen op de volgende informatie werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren: (Zie Par. A37 en A38)
- 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; en/of
 - informatie die rechtstreeks uit de administratie afgeleid is, hetzij via analyse, hetzij door berekening.
- 37 De accountant dient de afzonderlijke getallen in de opstellingen, analyses en schema's van het management aan te sluiten met de onderliggende administratie van de uitgevende entiteit.
- 38 De accountant rapporteert primair over aansluitingen van in een prospectus opgenomen informatie wanneer voor de periode waar de financiële informatie betrekking op heeft, ook de financiële verantwoording in het prospectus is opgenomen (integraal dan wel via verwijzing) en de accountant deze financiële verantwoording heeft beoordeeld of gecontroleerd. (Zie Par. A39)

Comfort letters verstrekken na jaareinde maar voor de datum dat de controleverklaring is verstrekt

- 39 Een accountant kan, in de periode na balansdatum maar voordat een controleverklaring wordt verstrekt, gevraagd worden om ten behoeve van een comfort letter werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot informatie in de veranderingsperiode na deze balansdatum.

Voordat de accountant overweegt om op deze informatie werkzaamheden uit te voeren, dient de accountant de omstandigheden van de entiteit te beschouwen zoals de interne beheersingsomgeving, geschiedenis van controle-aanpassingen, voorwaardelijke gebeurtenissen (inclusief de waarschijnlijkheid van oplossing voordat de financiële overzichten uitgebracht worden) en de aard van de activiteiten. In aanvulling hierop is de status van de controlewerkzaamheden (inclusief documentatie) een belangrijke factor bij het analyseren of er over deze informatie kan worden gerapporteerd.

- 40 De accountant kan alleen over deze informatie rapporteren als het onwaarschijnlijk is dat de informatie zal afwijken van de financiële overzichten waarover de accountant op een later moment een verklaring zal verstrekken. (Zie Par. A40)
- 41 De bepaling of de jaareinde controlewerkzaamheden zijn gevorderd tot een punt waarbij de waarschijnlijkheid dat de tussentijdse financiële informatie (4e kwartaal) of jaareinde financiële overzichten zullen wijzigen, klein is, vereist een hoge mate van professionele oordeelsvorming en overwegingen dienen derhalve gedocumenteerd te worden. Indicatoren dat de controlewerkzaamheden dat punt hebben bereikt omvatten tenminste:
- afronding van alle controlewerkzaamheden van die posten (en de bijbehorende documentatie) waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij een element bevatten dat zal worden geplaatst op het overzicht van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
 - evaluatie van alle elementen die geïdentificeerd zijn op het overzicht van niet-gecorrigeerde afwijkingen (en documentatie van de evaluatie);
 - bereiken van een volledig begrip met het management van de vorm en inhoud van de bevestigingsbrief die zij zullen verstrekken bij de voltooiing van de controlewerkzaamheden;

- verkrijgen van inzicht van de advocaat van de vorm en inhoud van de juridische brief/advocaten-brief;
- overeenstemming met het management over de vorm en inhoud van elke vereiste communicatie met het auditcomité en met het auditcomité besproken hebben van alle elementen waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij resulteren in een verandering in de tussentijdse financiële informatie (4^e kwartaal) of de (jaareinde) financiële informatie;
- evaluatie van het afsluitingsproces van de entiteit, inclusief het testen en documenteren van de interne beheersing over de financiële verslaggeving door de entiteit en haar evaluatie van alle geïdentificeerde tekortkomingen (hetzij geïdentificeerd door de entiteit of door anderen).

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters

42 Een comfort letter bevat de volgende onderdelen:

- a de geadresseerden: de begeleidende bank (en de opdrachtgever (ter informatie));
- b de plaats en datum;
- c het onderwerp met de omschrijving van de transactie of het prospectus;
- d de vermelding dat de accountant bepaalde financiële informatie zoals opgenomen in het prospectus heeft gecontroleerd en/of heeft beoordeeld en dat het opstellen van deze financiële informatie de verantwoordelijkheid is van het management van de uitgevende entiteit; (Zie Par. A41)
- e de basis voor het verstrekken van de comfort letter;
- f de vermelding in hoeverre de accountant onafhankelijk is van de uitgevende entiteit;
- g de vermelding dat de accountant na de laatste controle- of beoordelingsverklaring geen verklaring heeft verstrekt;
- h de vermelding van de cut-off date, de datum tot waar de accountant werkzaamheden heeft uitgevoerd (hierbij maakt de accountant expliciet dat zijn werkzaamheden de daaropvolgende periode tot de dagtekening van de brief niet omvat); (Zie Par. A42)
- i de beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de uitkomsten van deze werkzaamheden;
- j de vermelding dat de werkzaamheden voor de controle van de financiële overzichten er op gericht zijn geweest om een oordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten als geheel te vormen en geen oordeel te geven over individuele posten;
- k de mededeling dat de accountant geen oordeel kan geven of de werkzaamheden toereikend zijn in het kader van de due diligence werkzaamheden van de begeleidende bank en dat de accountant alleen werkzaamheden heeft verricht op de door de begeleidende bank in het prospectus geïdentificeerde items (wanneer hierop werkzaamheden worden verricht);
- l de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot de begeleidende bank die de underwriting agreement heeft getekend en de uitgevende entiteit;
- m de vermelding dat de comfort letter opgesteld is op basis van Standaard 3850N *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen* en dat Nederlands recht geldt en er niet op gesteund kan worden voor transacties in de Verenigde Staten van Amerika; en
- n ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantseenheid).

Historische financiële informatie

- 43 Om te voldoen aan de van toepassing zijnde wet- en regelgeving kan de uitgevende entiteit nieuwe financiële overzichten opstellen voor opname in het prospectus. De accountant moet hierbij een nieuwe controleverklaring verstrekken. (Zie Par. A43-A44)
- 44 De accountant voert controlewerkzaamheden uit, in overeenstemming met de controle- en overige standaarden 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, van het resultaat en de kasstromen van de uitgevende entiteit.

- 45 Een accountant die de opdracht heeft aanvaard een controleverklaring te verstrekken bij de nieuwe financiële overzichten, moet toereikende controle-informatie verkrijgen en moet daarbij:
- a de doelstellingen van het prospectus begrijpen;
 - b vaststellen 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 beoordelen om vast te stellen of de door de uitgevende entiteit opgestelde financiële overzichten een getrouw beeld geven in het kader van de doeleinden van het prospectus.

Winstprognoses

Planning en uitvoering van de opdracht

- 46 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 werkzaamheden te plannen en uit te voeren, zodat toereikende controle-informatie wordt verkregen. (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53, A54 en A55)
- 47 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.

Materialiteit

- 48 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. (Zie Par. A56)

Toereikende opstelling

- 49 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 welke is opgesteld door het management van de uitgevende entiteit en de kennis die de accountant heeft van de bedrijfsactiviteiten; en
 - d te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt.
- 50 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.
- 51 Indien de financiële informatie afhankelijk is van de plannen van het management dient de accountant hieromtrent een bevestiging van het management te ontvangen.
- 52 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.
- 53 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 management 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 management gebruikte materiële veronderstellingen onrealistisch lijken te zijn. (Zie Par. A57 en A58)
- 54 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 terwijl de accountant na overleg met het management meent dat deze in de gegeven omstandigheden wel noodzakelijk zijn, dient hij te overwegen welke gevolgen dit heeft voor de uitvoering van zijn assurance-opdracht.

Historische financiële informatie

- 55 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.
- 56 Indien historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant de reikwijdte van de uitgevoerde controle- of beoordelingswerkzaamheden te evalueren.
- 57 Om te evalueren of niet gecontroleerde of beoordeelde historische financiële informatie in de winstprognose acceptabel is, dient de accountant: (Zie Par. A59)
- a kennis te hebben van de interne beheersing van de entiteit die relevant is voor de financiële overzichten voor algemene doeleinden;
 - b overleg te plegen met het management 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 financiële overzichten;
 - c te verzoeken om inlichtingen bij het management 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 te verzoeken om inlichtingen met betrekking tot wijzigingen in de door de entiteit gevolgde werkzaamheden 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 financiële overzichten 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 omvat 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 op de onderliggende administratie van de entiteit.
- 58 Indien de accountant vaststelt dat hij via de hierboven bedoelde werkzaamheden 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 management van de entiteit te bespreken.

Consistente grondslagen voor (financiële) verslaggeving

- 59 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.
- 60 Indien de winstprognose betrekking heeft op een startende entiteit (zonder financiële historie) dient de accountant te onderzoeken of de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn.

Presentatie van de winstprognose

- 61 De accountant dient te overwegen of er aanwijzingen zijn dat:
- a de winstprognose op een onbegrijpelijke wijze is gepresenteerd; (Zie Par. A60 en A61)
 - b een materiële veronderstelling onrealistisch is;
 - c veronderstellingen of andere gegevens die voor een goed begrip van de winstprognose van belang zijn, maar niet zijn toegelicht; (Zie Par. A62) of
 - d de winstprognose niet kan worden vergeleken met later uit te brengen financiële overzichten. (Zie Par. A63)
- 62 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 te overwegen of hij in staat is een positieve conclusie te formuleren in zijn assurance-rapport.
- 63 Indien een winstprognose aan een sterke mate van onzekerheid onderhevig is, voeren de opstellers een gevoeligheidsanalyse uit. De accountant dient de toereikendheid van de toelichting vast te stellen. De accountant betreft daarom deze analyse in zijn beoordeling. Deze analyse richt zich in het bijzonder 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.

Rapportering

- 64 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 winstprognose;
 - d een verwijzing naar deze Standaard;
 - e de vermelding dat het management van de entiteit verantwoordelijk is voor de winstprognose, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;
 - f een vermelding van het doel van de winstprognose en/of de beperkte verspreidingskring;
 - g een conclusie waarin wordt vermeld dat de winstprognose naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen en dat de grondslag voor de opstelling van de winstprognose in overeenstemming is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de uitgevende entiteit; (Zie Par. A45)
 - h een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de winstprognose opgenomen uitkomsten;
 - i de datum van het onderzoeksrapport, 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 accountantseenheid).
- 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.

Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal

- 66 Via de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal verklaart de entiteit 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 overige vlottende activa teneinde aan haar schulden te voldoen zodra deze betaalbaar worden. Als onderdeel van het due diligence onderzoek door de begeleidende bank, kan de accountant verzocht worden over deze ‘bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal’ te rapporteren.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

- 67 De accountant dient de van toepassing zijnde criteria te beoordelen op toepasbaarheid ten behoeve van het evalueren of het toetsen van de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal. Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken¹ :
- a relevantie;
 - b volledigheid;
 - c betrouwbaarheid;
 - d neutraliteit;
 - e begrijpelijkheid.
- 68 De accountant dient de werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport te gebruiken (Zie Par. A64).
- 69 De werkzaamheden die in een opdracht met betrekking tot de analyse van de werkkapitaal-behoefte van de uitgevende entiteit worden toegepast, bestaan, voor zover relevant, uit een analyse van en commentaar op:
- de projecties met betrekking tot het werkkapitaal;
 - de veronderstellingen waarop het management die projecties baseert;
 - een beschrijving van de methoden en werkzaamheden die het management heeft toegepast bij opstellen van die projecties (op basis van navraag bij het management);
 - belangrijke karakteristieken en trends (geconsolideerd en per regio/land) die zich op bepaalde vlakken kunnen voordoen en die in de analyse betrokken moeten worden;
 - de bank- en andere beschikbare faciliteiten en de aan deze faciliteiten gestelde voorwaarden;
 - de gevoeligheid van de werkkapitaalprojecties voor de onderliggende aannames en schattingen;
 - de risicofactoren die bij deze werkkapitaalprojecties meespelen;
 - 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 uitgevende entiteit;
 - hoe de aanwending van de cashmiddelen zich verhoudt tot de beschikbare faciliteiten;
 - de ‘track record’ van de entiteit als het gaat om verwachtingen met betrekking tot werkkapitaal.

Rapportering

- 70 Het rapport omtrent de werkkapitaalbehoefte van de uitgevende entiteit dient te bevatten:
- a het opschrift;
 - b de geadresseerde (de opdrachtgever die de accountant heeft aangetrokken, in voorkomende gevallen inclusief de begeleidende bank);

¹ Voor een meer uitgebreide beschrijving zie paragraaf 44 van het Stramien voor Assurance-opdrachten.

- c de identificatie van de specifieke financiële of niet-financiële informatie waarop de overeengekomen werkzaamheden toegepast zijn;
- d de vermelding dat de met de opdrachtgever overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- e de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3850N *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*;
- f de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- g de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden;
- h de beschrijving van de bevindingen van de accountant, waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;
- i de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
- j 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;
- k de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;
- l de mededeling dat het rapport alleen betrekking heeft op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie en dat het onderhavige financieel overzicht van de entiteit als geheel niet onder de reikwijdte van het rapport valt;
- m de datum van het rapport;
- n het adres van de accountant; en
- o de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantseenheid).

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Opdrachtaanvaarding- en bevestiging

(Zie Par. 11 en 12)

- A1 De VGBA vereist dat de accountant gepaste professionele kennis en vaardigheid onderhoudt, met inbegrip van bewustzijn en begrip van relevante, technische, professionele en bedrijfsontwikkelingen om deskundige professionele dienstverlening te kunnen verlenen. In de context van deze vereiste van de VGBA omvatten relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren tevens aangelegenheden zoals de volgende:
- kennis van en ervaring in de sector waarin de uitgevende entiteit werkzaam is;
 - inzicht in de relevante wet- en regelgeving op het gebied van effecten(verkeer) en gerelateerde ontwikkelingen;
 - inzicht in de eisen voor beursnotering van de relevante effectenbeurs en belangrijke markttransacties zoals fusies, overnames en effectenbiedingen;
 - bekendheid met het proces van het opstellen van een prospectus en het noteren van effecten op de effectenbeurs.
- A2 In Standaard 3850N worden assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen behandeld. Wanneer de accountant een assurance-opdracht uitvoert, is onafhankelijkheid vereist. Op basis van de op de opdracht van toepassing zijnde onafhankelijkheidsvereisten, toetst de accountant of de opdracht die hij uitvoert op basis van deze Standaard kwalificeert als een assurance-opdracht om vast te stellen of onafhankelijkheid vereist is.
- A3 Met betrekking tot bepaalde assurance-opdrachten (en winstprognoses) schrijft de Prospectusrichtlijn een specifieke formulering van de conclusie voor. De accountant moet deze formulering voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht met de uitgevende entiteit 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 de Prospectusrichtlijn, bestaat er geen rationeel doel voor deze opdracht en wordt deze niet aanvaard.

- A4 Een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt vanuit het uitgangspunt uitgevoerd dat de verantwoordelijke partij heeft erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheden heeft die in paragraaf 11 uiteen worden gezet. In sommige rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in de relevante wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende bepaling van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Derhalve is dit uitgangspunt essentieel voor het uitvoeren van de opdracht. Om misverstanden te voorkomen, wordt met de verantwoordelijke partij overeengekomen dat zij erkent dat zij dergelijke verantwoordelijkheden heeft, en deze ook begrijpt, als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de opdracht.
- A5 In de opdrachtbevestiging kan ook de begeleidende bank opgenomen worden als geadresseerde.
- A6 De accountant stuurt de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank een concept opdrachtbevestiging en eventueel als bijlage een concept-comfort letter. Deze concept opdrachtbevestiging wordt in definitieve vorm uitgebracht na overleg met de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank.
- A7 Alleen de begeleidende bank kan bepalen welke werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan. De accountant kan de begeleidende bank als uitgangspunt een standaardmodel voor een comfort letter verstrekken, wanneer de begeleidende bank geen geadresseerde is van de opdrachtbevestiging.

Bevestigingsbrief

(Zie Par. 14)

- A8 De volgende voorbeeldbevestigingen in het kader van de comfort letter kunnen opgenomen worden in de bevestigingsbrief:
- we hebben alle 201X+1 notulen van de vergaderingen van de [aandeelhouders, het management en de raad van commissarissen en auditcomité] van de entiteit tot en met de [cut-off date] ter beschikking gesteld;
 - de tussentijdse financiële overzichten, zoals beschreven in paragraaf [x], opgenomen [met verwijzing] in het prospectus / [verstrekt door ons] zijn in belangrijke mate consistent opgesteld in overeenstemming met de gecontroleerde financiële overzichten;
 - op [x] 201X+1 was er geen [verandering in het aandelenkapitaal], [toename in de lange termijn schulden] of [afname in het eigen vermogen] van de entiteit vergeleken met de bedragen opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten, [behalve de veranderingen, toe- en afnames, zoals beschreven in het prospectus] / [behalve dat...];
 - in de periode [x] 201X+1 tot [x] 201X+1 waren er geen afnames in [omzet] of [resultaat] van de entiteit in vergelijking met dezelfde periode in het voorgaande jaar, [behalve de veranderingen, toe- en afnames, zoals beschreven in het prospectus] / [behalve dat...];
 - er zijn geen [geconsolideerde] financiële [overzichten] / [informatie] beschikbaar voor een datum of periode na ...;
 - op [cut-off date] 201X+1, was er geen [verandering in het aandelenkapitaal], [toename in de lange termijn schulden] of [afname in het eigen vermogen] van de entiteit vergeleken met de bedragen opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten;
 - in de periode [x] 201X+1 tot [cut-off date] 201X+1 waren er geen afnames in [omzet] of [resultaat] van de entiteit in vergelijking met dezelfde periode in het voorgaande jaar;
 - de informatie opgenomen in de financiële overzichten en rapporten, waarnaar verwezen wordt in paragraaf [x] van uw comfort letter, is ontleend aan de administratie, die onderworpen is aan hetzelfde niveau van interne beheersing van de uitgevende entiteit voor zover relevant voor het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden.

Toestemming tot openbaarmaking

(Zie Par. 18)

- A9 Voor de controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kan een voorgaande accountant de opvolgende accountant verzoeken deze werkzaamheden uit te voeren. De opvolgende accountant rapporteert over deze werkzaamheden uitsluitend aan de voorgaande accountant en eventueel aan het management van de uitgevende entiteit.
- A10 Indien de financiële overzichten een fout bevatten, geeft de accountant alleen toestemming voor openbaarmaking van zijn controleverklaring bij de financiële overzichten als een fout in de financiële overzichten adequaat is toegelicht in het prospectus .. De accountant trekt zijn toestemming schriftelijk in om de controleverklaring bij de financiële overzichten openbaar te maken, wanneer deze financiële overzichten in ernstige mate tekortschieten in het geven van het vereiste inzicht. De accountant geeft ook geen toestemming meer om zijn controleverklaring bij deze financiële overzichten in een prospectus op te nemen omdat hij wil voorkomen dat op de foutieve financiële overzichten gesteund zal worden.

Wanneer het bestuur over de tekortkoming in de financiële overzichten heeft bericht volgens artikel 2:362 lid 6 BW en een mededeling heeft geplaatst bij het kantoor van het handelsregister, kan de accountant wel toestemming geven de controleverklaring bij de financiële overzichten in het prospectus op te nemen, wanneer tevens zijn verklaring in het prospectus wordt opgenomen als bedoeld in artikel 2:362 lid 6. De accountant geeft daarvoor dan ook weer toestemming zijn controleverklaring bij de financiële overzichten openbaar te maken.

De accountant zal zowel bij fouten waarbij het inzicht de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet als bij een materiële fout (waarbij het inzicht in de jaarrekening tekortschiet), aandringen op fouterstel.

Comfort Letter

Inleiding

(Zie Par. 19, 20, 21, 22, 23 en 24)

- A11 De accountant kan voor doeleinden van de comfort letter financiële informatie van de uitgevende entiteit beoordelen of controleren. Hierbij verstrekt de accountant geen verklaring tenzij de uitgevende entiteit ten behoeve van een prospectus nieuwe financiële overzichten opstelt om te voldoen aan de Prospectusrichtlijn en de accountant hierbij een controleverklaring moet verstrekken.
- A12 De accountant kan verzocht worden om een comfort letter uit te brengen wanneer de verkopende partijen en de begeleidende bank een voorwaardelijke onderwriting agreement aangaan die getekend wordt op de datum van het concept prospectus. Een 'voorwaardelijke onderwriting agreement' omvat in het algemeen een clause waarin wordt overeengekomen dat de voorwaarden alleen effectief zijn bij de executie van een prijsbijlage, waarvan wordt verwacht dat deze beschikbaar is na distributie van het concept prospectus (bijv. na afronding van de daarbij behorende 'roadshow'). Het tekenen van een voorwaardelijke onderwriting agreement is niet voldoende voor de accountant om een comfort letter uit te brengen over het concept prospectus, tenzij ook de begeleidende bank een opdrachtbevestiging heeft getekend. De gerelateerde aansprakelijkheid voor de begeleidende bank hoort alleen bij het tijdstip dat een definitieve (niet voorwaardelijke) onderwriting agreement is getekend. In de praktijk kan dit voor een transactie plaatsvinden wanneer de transactie geprijsd wordt en de begeleidende bank zich heeft gecommitteerd aan de transactie of op de dag dat een prospectus gedateerd wordt.
- A13 Voordat de entiteit het (concept) prospectus publiceert, overweegt de accountant de volgende plan-ningswerkzaamheden:
- bespreken met functionarissen van de entiteit of zij, gebaseerd op informatie die beschikbaar is voor hen voor een bepaalde periode, een geschikt niveau van kennis hebben om bevestiging

te reageren op verzoeken om inlichtingen (bijv. over wijzigingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode);

- niet tijdig opstellen van financiële informatie kan leiden tot een situatie waarin de periode waarvoor geen financiële informatie beschikbaar is, een zo lange periode beslaat, dat het tot uitdrukking brengen van een beperkte mate van zekerheid betreffende wijzigingen na het einde van de verslagperiodes niet gepast zou zijn. Als de mogelijkheid bestaat dat de lopende financiële informatie niet tijdig beschikbaar is, dient de uitgevende entiteit deze aangelegenheid te bespreken met de begeleidende bank voordat de underwriting agreement wordt opgesteld;
- de accountant neemt kennis van de concept underwriting agreement. Hij stelt vast of alle werkzaamheden door hem kunnen worden uitgevoerd;
- opstellen van een concept comfort letter die de accountant verwacht af te kunnen geven op basis van de concept underwriting agreement (of ander document of brief die de vereiste comfort letter beschrijft);
- verkrijgen van goedkeuring van de vorm van de comfort letter van de entiteit en de begeleidende bank of zijn juridische adviseur. De accountant voltooit alle werkzaamheden voor zover mogelijk met betrekking tot die onderdelen van de voorgestelde comfort letter die verwijzen naar vermeldingen of bedragen opgenomen of waarnaar wordt verwezen voordat het document wordt geregistreerd bij de regelgever of toezichthouder. Bovendien voert de accountant werkzaamheden uit met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode tot aan de cut-off date van een comfort letter;
- actualiseren van de uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en andere werkzaamheden overeengekomen met de begeleidende bank nadat het prospectus is gepubliceerd tot aan de sluitingsdatum van de transactie.

- A14 De werkzaamheden die de accountant uitvoert, moeten duidelijk worden omschreven in de (concept) comfort letter zodat er geen misverstand kan bestaan over de basis waarop de accountant zijn bevindingen rapporteert. De accountant stemt de concept comfort letter met de begeleidende bank af zodat de begeleidende bank kan nagaan of de nog uit te voeren en reeds uitgevoerde werkzaamheden gezamenlijk volstaan voor zijn due diligence onderzoek.
- A15 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.
- A16 De accountant adresseert de comfort letter aan de begeleidende bank en (ter informatie) aan de uitgevende entiteit. Dit zijn de partijen die de underwriting agreement tekenen.
- A17 Een comfort letter wordt naast de uitgevende entiteit niet geadresseerd of verstrekt aan iemand anders dan de begeleidende bank of vertegenwoordiger van de begeleidende bank (met uitzondering dat de concepttekst ook met de juridisch adviseurs van alle betrokken partijen kan worden afgestemd). De uitgevende entiteit wordt beschouwd als een geadresseerde die de comfort letter (ter informatie) verkrijgt en geen verzoekende partij is. De distributieparagraaf van de comfort letter beschrijft het doel van de comfort letter en de verspreidingskring en deze wijst er op dat de comfort letter ter informatie van de geadresseerden is en om de begeleidende bank te assisteren bij het uitvoeren en documenteren van zijn due diligence onderzoek naar de gang van zaken van de entiteit.
- A18 De accountant kan verzocht worden om een nieuwe begeleidende bank die is toegevoegd aan de groep van begeleidende banken (veelal bij een transactie onder een programma waar bij de update van het prospectus van het programma de begeleidende bank niet een van de begeleidende banken is geweest die partij van de underwriting agreement was), op te nemen als geadresseerde van een eerder uitgebrachte comfort letter. De accountant kan de uitgevende entiteit toestemming geven om de eerder uitgebrachte comfort letter te sturen naar de nieuwe begeleidende bank, mits deze de underwriting agreement met de uitgevende entiteit heeft ondertekend (of als de nieuwe begeleidende bank een opdrachtbevestiging heeft ondertekend) en de accountant hiervan een afschrift heeft ontvangen.

- A19 De accountant kan verzocht worden om werkzaamheden uit te voeren betreffende informatie opgenomen in een prijsbijlage. Dit is een apart document los van het prospectus dat vaak een kapitalisatietabel en andere informatie bevat. De accountant kan comfort geven over informatie opgenomen in een prijsbijlage nadat de daarop betrekking hebbende underwriting agreement getekend is en aan de andere voorwaarden van deze Standaard is voldaan, bijvoorbeeld het alleen verrichten van werkzaamheden die zijn beperkt tot zaken waarvoor de deskundigheid van de accountant relevant is.
- A20 Als de accountant wordt verzocht om een comfort letter uit te brengen vóór het ondertekenen van de underwriting agreement (bijvoorbeeld in samenhang met het publiceren van een concept prospectus), kan de accountant de begeleidende bank een concept comfort letter verschaffen.
- A21 De begeleidende bank zal een 'redelijk onderzoek' uitvoeren. De begeleidende bank voert een 'redelijk onderzoek' uit als basis om te veronderstellen (en dit ook heeft gedaan) dat de informatie in het prospectus juist en volledig is. Dit 'redelijk onderzoek' is algemeen bekend als due diligence onderzoek. Vanwege de significante hoeveelheid aan financiële informatie in een prospectus en de expertise van de accountant bij deze financiële informatie, vraagt de begeleidende bank de accountant van de uitgevende entiteit veelal om over deze informatie te rapporteren. De accountant rapporteert de uitkomsten van de met de begeleidende bank afgesproken overeengekomen specifieke werkzaamheden op vergelijkbare wijze als in een rapport van feitelijke bevindingen. De accountant is niet verantwoordelijk voor het bepalen van de reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden.
- A22 Als onderdeel van het due diligence onderzoek door de begeleidende bank, kan de accountant het verzoek krijgen om over de controle van de financiële overzichten of over de uitgevende entiteit gevraagd te worden in een overleg met de begeleidende bank dat veelal telefonisch plaatsvindt. Het is geen verplichting om deel te nemen aan een dergelijk overleg maar wanneer de accountant besluit deel te nemen, volgen hieronder een aantal mogelijke aandachtspunten:
- een overeenkomst met de begeleidende bank afsluiten met het doel van het overleg, de principes en de randvoorwaarden die gehanteerd worden;
 - een overeenkomst met de uitgevende entiteit afsluiten waarin het volgende wordt overeengekomen:
 - toestemming voor het bijwonen van het overleg;
 - opschorting van de geheimhoudingsplicht;
 - toestemming om vrij te kunnen spreken in het overleg;
 - de accountant kan niet verantwoordelijk worden gehouden mocht de begeleidende bank besluiten niet verder te gaan met de transactie;
 - voorafgaand aan het overleg ontvangt de accountant de vragenlijst van de betrokken begeleidende bank zodat hij zich kan voorbereiden op het overleg;
 - de accountant kan niet voor de betrokken begeleidende bank bepalen wat in hun belang is te weten in het kader van hun due diligence werkzaamheden;
 - twee vertegenwoordigers van de accountantseenheid wonen het overleg bij waarvan één een partner is die betrokken is geweest bij de controle van de financiële overzichten;
 - de accountant beantwoordt alleen vragen met betrekking tot zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, controle en interne beheersing en voor zover hij kennis heeft of er een mening over heeft als accountant;
 - een vertegenwoordiger van de uitgevende entiteit is aanwezig om de vragen van de begeleidende bank te beantwoorden die de accountant niet kan beantwoorden;
 - voorafgaand aan het overleg, bespreekt de accountant de beantwoording van de vragen waaronder de vragen die hij niet kan beantwoorden met de vertegenwoordiger van de uitgevende entiteit; en
 - tijdens het overleg maakt de accountant notulen voor zijn dossier.

Werkzaamheden veranderingsperiode

(Zie Par. 25, 26, 27, 28, 29, 30 en 31)

A23 Voordat de accountant over de managementinformatie rapporteert, dient hij vast te stellen dat deze is opgesteld in overeenstemming met de verslaggevingsgrondslagen welke zijn gehanteerd in het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht. Verschillen kunnen voortkomen uit het ontbreken van boekingen omtrent:

- aanpassingen van de waardering tegen reële waarde;
- het aandeel in het resultaat van (minderheids)deelnemingen;
- de mutatie in belastinglatenties;
- de mutatie in (juridische) voorzieningen;
- het effect van nieuwe verslaggevingsstandaarden.

Wanneer de accountant wordt verzocht om te rapporteren over de verandering in gespecificeerde posten, maar wanneer de managementinformatie niet is opgesteld overeenkomstig de verslaggevingsstandaarden welke zijn gehanteerd in het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht, dient hij dit verzoek zorgvuldig te overwegen. In dit geval is het van belang dat de begeleidende bank deze beperkingen in reikwijdte begrijpt. Wanneer de accountant in deze situatie akkoord gaat met het rapporteren over de verandering in gespecificeerde posten, moet de accountant in de comfort letter aangeven dat het management van de uitgevende entiteit heeft bevestigd dat de managementinformatie is gebaseerd op afwijkende grondslagen ten opzichte van het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht. Deze afwijkingen dienen in de comfort letter te worden vermeld tezamen met het feit dat de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden moeten worden gezien in de context van deze afwijkende grondslagen.

A24 Als onderdeel van de opdrachtbevestiging en het afstemmingsproces inzake de comfort letter wordt ten behoeve van de comfort letter een datum bepaald tot waar de accountant de gevraagde werkzaamheden uitvoert: de cut-off date van de comfort letter.

De cut-off date van de comfort letter ligt een aantal (veelal drie tot vijf) werkdagen vóór de datering van de comfort letter. Deze periode geeft de uitgevende entiteit de gelegenheid om informatie te verzamelen en de accountant de gelegenheid om de informatie te onderzoeken. De accountant komt de cut-off date van de comfort letter overeen met de begeleidende bank en met de uitgevende entiteit.

A25 De cut-off date van de comfort letter is in beginsel niet gelijk aan de datum waarvoor tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie beschikbaar is. In deze omstandigheden kan het voor het management onmogelijk zijn om bevestigingen te geven over stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten in dit deel van de veranderingsperiode. Wanneer het management geen bevestigingen kan doen, rapporteert de accountant niet over dit deel van de veranderingsperiode (de datum na de periode waarvoor tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie beschikbaar is tot en met de cut-off date) in de comfort letter.

A26 De uitgevende entiteit kan andere beknopte/ samenvattende informatie tot haar beschikking hebben, die het management voorziet van cijfers (anders dan tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie). Deze cijfers kunnen het management in staat stellen positieve bevestigingen aan de accountant te geven over stijgingen en dalingen van de gespecificeerde posten in de financiële overzichten op de cut-off date van de comfort letter. Alleen indien de accountant bepaalt dat deze informatie zodanig geschikt is om redelijkerwijs deze bevestigingen te ondersteunen, kan de accountant over de stijgingen en dalingen in de gespecificeerde posten in dit deel van de veranderingsperiode rapporteren.

A27 In de afwezigheid van een periodeafsluiting is het in beginsel niet mogelijk voor het management om bevestigingen te geven met betrekking tot elementen van vlottende activa, eigen vermogen, netto omzet of netto resultaat (totaal of per aandeel) en daarom rapporteert de accountant in beginsel niet over deze elementen in de comfort letter.

A28 De accountant zorgt ervoor dat er geen misverstanden bestaan over welke gespecificeerde posten hij in de comfort letter rapporteert door in de comfort letter voor deze posten aan te sluiten op de benaming van posten in de financiële overzichten.

- A29 Zo lang als de cut-off date van de comfort letter binnen de 135-dagen periode is, kan de comfort letter voorbij de 135-dagen periode gedateerd worden en kan de accountant overgaan tot het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot veranderingen in de posten van de financiële overzichten tot de cut-off date van de comfort letter. De datum van de comfort letter zal normaal gesproken echter niet verder dan drie tot vijf werkdagen na de cut-off date van de comfort letter liggen.
- A30 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 2410.

Grenswaarden

(Zie Par. 32 en 33)

- A31 Binnen de 135-dagen periode kan de accountant als volgt rapporteren: Op basis van deze verzoeken om inlichtingen en het lezen van de notulen zoals beschreven in paragraaf X, is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat er een dergelijke verandering, toename of afname was [behalve in alle gevallen voor veranderingen, toenames of afnames die in het prospectus zijn toegelicht, hebben plaatsgevonden of kunnen plaatsvinden]/[en behalve dat ...].
- A32 Buiten de 135-dagen periode rapporteert de accountant als volgt: De functionarissen van de entiteit die verantwoordelijkheid hebben voor verslaggevingsaangelegenheden hebben het volgende bevestigd: er is geen dergelijke verandering, toename of afname [behalve in alle gevallen voor veranderingen, toenames of afnames die in het prospectus zijn toegelicht, hebben plaatsgevonden of kunnen plaatsvinden]/[en behalve dat ...].
- A33 In aanvulling op de tekstuele toelichting in paragraaf A31 en A32 kunnen de uitzonderingen als volgt worden gerapporteerd:

‘..... behalve dat de volgende veranderingen, stijgingen en dalingen uit de managementinformatie blijken:

	Aandelenkapitaal	Totaal materiële vaste activa	Lange termijn schulden
(datum t)	4.251	1.356	2.895
(datum t-1)	3.986	1.732	2.254

De accountant geeft in de comfort letter geen uitleg van de verandering, toename of afname. Veranderingen, toenames of afnames zijn toe te schrijven aan vele factoren en het bepalen van de reden van de veranderingen, toenames of afnames kan subjectief zijn.

- A34 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’.

De accountant rapporteert bijvoorbeeld alleen over een ‘stijging of daling van (meer dan) 5%’ of ‘een toe- of afname van (meer dan) EUR 1.000’.

- A35 Hieronder volgt een voorbeeldtekst voor het gebruik van grenswaarden in het deel van de veranderingsperiode waarvoor geen tussentijdse financiële informatie beschikbaar is (voor het deel van de veranderingsperiode waarvoor tussentijdse financiële informatie beschikbaar is, kan de accountant op vergelijkbare wijze rapporteren):

Wij hebben om inlichtingen verzocht bij bepaalde functionarissen van de entiteit die verantwoordelijkheid hebben voor verslaggevingsaangelegenheden over de vraag of:

- a op (cut-off date van de comfort letter), 20XX er [een verandering in het aandelenkapitaal], [een toename in de lange termijn schuld van meer dan 10%] of [een afname in het eigen vermogen boven EUR 300k] was van de entiteit, zoals vergeleken met de getoonde bedragen in de laatst gecontroleerde of beoordeelde financiële informatie; en
- b voor de periode van 1 november 20XX tot [cut-off date van de comfort letter] 20XX er afnames van meer dan 5% waren, zoals vergeleken met de vergelijkende cijfers in de geconsolideerde [totale netto opbrengsten] of in het [netto resultaat] van de entiteit.

Aansluiten van financiële informatie

(Zie Par. 34, 35, 36, 37 en 38)

A36 De accountant beperkt zich tot zaken waarvoor zijn deskundigheid relevant is. Voorbeelden waarover de accountant niet rapporteert zijn 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), orderportefeuille of activa van derden onder beheer.

A37 In het algemeen zal de accountant de resultaten van het uitvoeren van de werkzaamheden tot uitdrukking brengen in termen van overeenstemming tussen de vergeleken elementen. Bijvoorbeeld 'wij hebben de bedragen weergegeven als [beschrijven] vergeleken met bedragen weergegeven in de daarop betrekking hebbende [beschrijven] en hebben geconstateerd dat zij in overeenstemming waren'.

Termen zonder vastomlijnde betekenis (bijvoorbeeld 'algemene beoordeling', 'beperkte beoordeling', 'afstemmen', 'checken', 'test', 'overeengekomen' of 'herberekend') worden bij de beschrijving van de werkzaamheden niet gebruikt, tenzij de werkzaamheden bedoeld onder deze noemers in de comfort letter beschreven staan.

A38 De accountant kan in bepaalde gevallen over de volgende additionele financiële informatie opgenomen in een prospectus rapporteren:

- bijvoorbeeld Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA) en 'adjusted' EBITDA mits een duidelijke toelichting op de berekeningswijze van dergelijke afgeleide grootheden die niet door verslaggevingsregels zijn voorgeschreven in het prospectus opgenomen is;
- de bedragen opgenomen in de 'As Adjusted' kolom in de 'Capitalisation' sectie van het prospectus;
- de bedragen opgenomen in de 'Capitalisation' sectie van het prospectus voor zover die aangesloten kunnen worden met de niet-gecontroleerde pro forma financiële informatie welke elders opgenomen is in het prospectus en waarbij de accountant een assurance-rapport heeft verstrekt.

A39 Een accountant kan verzocht worden te rapporteren over financiële informatie, welke rechtstreeks ontleend is aan de door de voorgaande accountant gecontroleerde financiële overzichten. De opvolgende accountant kan alleen rapporteren over de vergelijkende cijfers in een financieel overzicht waarover de opvolgende accountant heeft gerapporteerd.

Comfort letters verstrekken na jaareinde maar voor de datum dat de controleverklaring is verstrekt

(Zie Par. 39, 40 en 41)

A40 Indien de controle van het financieel overzicht niet afgerond is op de datum van de comfort letter, overweegt de accountant om werkzaamheden uit te voeren betreffende de veranderingsperiode tot jaareinde, alleen als de jaareinde controlewerkzaamheden zijn gevorderd tot een punt dat de waarschijnlijkheid dat de financiële informatie of overzichten zullen wijzigen klein is;

Indien niet voldaan wordt aan de bovenstaande voorwaarde, overweegt de accountant om te rapporteren tot een interim periode van het afgelopen jaar.

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters

(Zie Par. 42)

- A41 Ter verkrijging van een basis voor zijn bevindingen in de comfort letter, verwijst de accountant in de inleiding van die comfort letter naar zijn controle- en/of beoordelingsverklaring met betrekking tot de volledige set van financiële overzichten zoals die in het prospectus is opgenomen. Wanneer het oordeel van de controleverklaring aangepast is of er een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen, vermeldt de accountant dat in de paragraaf van de comfort letter waarin hij over zijn verklaring rapporteert en neemt hierbij de tekst op van de bevindingenparagraaf of de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden.
- A42 Wanneer de accountant op een latere datum dan het prospectus (bijvoorbeeld op de sluitingsdatum van de transactie) een aanvullende comfort letter (een zogenaamde 'bring-down letter') uitbrengt, dient hij in deze aanvullende comfort letter te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd tot en met de cut-off date van deze aanvullende comfort letter.

Historische financiële informatie

(Zie Par. 43)

- A43 Bij nieuwe financiële overzichten voor het prospectus kan worden gedacht aan financiële overzichten die opgesteld worden in overeenstemming met International Financial Reporting Standards goedgekeurd door de Europese Unie, waar bestaande financiële overzichten voor algemene doeleinden in overeenstemming met titel 9 Boek 2 BW zijn opgesteld. Deze nieuwe financiële overzichten worden voor het prospectus opgesteld en niet voor algemene doeleinden.
- A44 Ook wanneer de financiële historie van de uitgevende entiteit complex is en geen gecontroleerde financiële overzichten van de uitgevende entiteit beschikbaar zijn en dit leidt tot opname van nieuwe financiële overzichten in het prospectus, verplicht de Prospectusrichtlijn een controleverklaring op te nemen. In bepaalde situaties, waaronder:
- aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten en entiteiten die niet eerder geconsolideerde overzichten hebben opgesteld;
 - carve-outs;
 - overnames; en
 - nieuw opgerichte uitgevende entiteiten, kan het opstellen van financiële overzichten betekenen dat deze informatie in gecombineerde –in plaats van geconsolideerde– vorm wordt opgesteld om invulling te geven aan de vereiste dat de financiële overzichten voor de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven.

Winstprognoses

Planning en uitvoering van de opdracht

(Zie Par. 46 en 47)

- A45 De Prospectusrichtlijn schrijft een specifieke formulering van de oordeelsparagraaf in het assurance-rapport voor. De paragrafen 46-65 van deze Standaard stellen vereisten vast en geven toelichtingen aan de accountant die een opdracht heeft inzake een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus is opgenomen.
- A46 In een winstprognose kan 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 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.

- A47 Met een winstverwachting wordt bedoeld: historische financiële informatie over een financiële periode die is afgesloten, maar waarover nog geen resultaten zijn gepubliceerd. Dit in tegenstelling tot de winstprognose welke toeziet op een nog niet afgesloten financiële periode.
- A48 De vereisten voor 'winstprognoses' zijn onverkort van toepassing op (vergelijkbare) opstellingen of uitingen die een uitspraak doen over toekomstige resultaten maar bijvoorbeeld onder de titel 'winstraming'.
- A49 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 management ander beleid ontwikkelt. Een winstprognose bevat toelichtingen, zoals b.v. de veronderstellingen onder welke deze is opgesteld, die de beoogde gebruikers helpen te begrijpen welke aspecten onzeker zijn.
- A50 Een winstprognose is gewoonlijk op veronderstellingen gebaseerd die zijn afgeleid van de verwachte effecten van toekomstige gebeurtenissen en activiteiten. Deze 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.
- A51 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 entiteit kan de resultaten van het volgende jaar mogelijk met meer zekerheid voorspellen, met name als zij in een stabiele omgeving opereert, dan een nieuwe entiteit of een reeds lang bestaande entiteit die besluit nieuwe activiteiten te ontplooiën.
- A52 De kennis van de accountant van winstprognoses 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 management gehanteerde of geplande procedures voor het opstellen van de winstprognose.
- A53 De accountant verkrijgt kennis van de winstprognose door overleg met het management 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 entiteit 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 bedrijfsanalyse.
- A54 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 dochtermaatschappijen 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 financiële overzichten in het prospectus;
- de mate waarin de prognose historische financiële informatie bevat;
- het vergelijkbaar zijn van de winstprognose met nadien te publiceren financiële overzichten.

- A55 Analyse van eerdere prognoses en aansluiting bij de uiteindelijke resultaten helpt bij het verkrijgen van kennis van de activiteiten van de entiteit en kan verder nuttig zijn bij het identificeren van de risicogebieden.

Materialiteit

(Zie Par. 48)

- A56 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 bedrijfsanalyse;
 - onjuiste toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - onjuiste toepassing van een gebruikte veronderstelling;
 - het ongecorrigeerd opnemen van 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 financiële overzichten.

Toereikende opstelling

(Zie Par. 49, 50, 51, 52, 53 en 54)

- A57 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.
- A58 Teneinde vast te stellen dat de gehanteerde veronderstellingen aansluiten met de bedrijfsanalyse en te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt, overweegt de accountant de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- analyseren van de historische trends over de afgelopen jaren en vast stellen hoe deze historische trends zijn verwerkt in de winstprognose;
 - analyseren van de markt, ontwikkelingen in de strategie, markt aandeel en marktpositie van de uitgevende entiteit;
 - beoordelen van de uitleg van het management bij eventuele afwijkingen tussen historische trends en de prognose op redelijkheid. De accountant overweegt in hoeverre de verklaringen voor afwijkingen impact hebben op de onzekerheid van de winstprognose en derhalve meegenomen dienen te worden in de gevoeligheidsanalyse;
 - analyseren van de financiële positie en mogelijke wijzigingen daarin;
 - analyseren van verplichtingen aan derde partijen en het effect daarvan op de winstprognose.

Historische financiële informatie

(Zie Par. 55, 56, 57 en 58)

- A59 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 een risico dat zich inconsistenties voordoen en dat deze inconsistenties kunnen leiden tot fouten van materieel belang bij het opstellen van de winstprognose.

Presentatie van de winstprognose

(Zie Par. 61, 62 en 63)

- A60 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.
- A61 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.
- A62 De accountant zal nagaan of de mate van inherente onzekerheid waaraan de informatie onderhevig is, voldoende is toegelicht.
- A63 De accountant zal de wijze waarop een winstprognose in het prospectus wordt gepresenteerd, beoordelen.

Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal

Rapportering

(Zie Par. 68)

- A64 Voor de vereisten voor rapportering betreffende het werkkapitaal aan een specifieke gebruikersgroep wordt verwezen naar Standaard 5500N *Transactiegerelateerde adviesdiensten*. Een dergelijke opdracht kan ook onder Standaard 5500N worden uitgevoerd.

Bijlage: Voorbeeldrapportages

Voor voorbeelden van de rapportages die onder Standaard 3850N verstrekt kunnen worden, wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen - Assurance

Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)	1-14
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	1-5
<i>Toelichting op de NOW-regeling</i>	6
<i>Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen</i>	7-8
<i>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid</i>	9
<i>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid</i>	10
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	11-13
<i>Ingangsdatum</i>	14
Doelstellingen	15
Definities	16-16A
Vereisten	17-78
<i>Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard</i>	17-19
<i>Ethische voorschriften</i>	20-21
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	22
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	23
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	24-25
<i>Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht</i>	26-29
<i>Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance</i>	30-70
<i>Onderzoeksbevindingen en rapportering</i>	71-78
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A82
<i>Reikwijdte van deze Standaard</i>	A1-A5
<i>Toelichting op de NOW-regeling</i>	A6-A7
<i>Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen</i>	A8-A9a
<i>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance - redelijke mate van zekerheid</i>	A9b
<i>Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid</i>	A10-A11
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	A12-A14
<i>Ingangsdatum</i>	A15
<i>Doelstellingen</i>	A16
<i>Definities</i>	A17-A27b
<i>Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard</i>	A28-A30
<i>Ethische voorschriften</i>	A31-A32
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	A33
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A34-A35
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	A36
<i>Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht</i>	A37-A40a
<i>Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance</i>	A41-A72
<i>Onderzoeksbevindingen en rapportering</i>	A73-A82

Bijlage 1: Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard

Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)

Toepassingsgebied van deze standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de wijze waarop een assurance-opdracht bij de Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. (Zie Par. A1)
- 2 Een opdracht bij de NOW-regelingen wordt uitgevoerd door een accountant ten behoeve van een werkgever die een accountantsverklaring meestuurt bij de aanvraag tot vaststelling van de betreffende NOW-verantwoordingsperiode aan het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV). (Zie Par. A1a)
- 2a Werkgevers die voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes gebruik maken moeten per NOW-verantwoordingsperiode een aanvraag tot vaststelling indienen. Afhankelijk van de hoogte hiervan, kan het verplicht zijn een accountantsverklaring op basis van deze Standaard of Standaard 4415N *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant* toe te voegen of kan het nodig zijn een verklaring van een deskundige derde aan te leveren.

Een accountant die voor een werkgever werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert, mag de werkzaamheden van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes als één samengevoegde opdracht beschouwen. Zo mag hierbij gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld één opdrachtbrief en/of kunnen de werkzaamheden in één dossier worden gedocumenteerd. Dit mag mits uit het dossier blijkt welke werkzaamheden op welke NOW-verantwoordingsperiode van toepassing zijn.

- 3 In deze Standaard wordt uitgewerkt hoe de opdracht wordt uitgevoerd als bij een opdracht zekerheid (assurance) moet worden gegeven.
Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen:
 - opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een oordeel tot uitdrukking brengt; en
 - opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een conclusie tot uitdrukking brengt. (Zie Par. A2)
- 4 Voor de uitvoering van een opdracht bij de NOW-regeling houdt de accountant zich aan deze Standaard en het relevante accountantsprotocol. Beoogd is een zodanige Standaard te schrijven dat alle relevante vereisten uit de controlestandaarden in deze Standaard zijn opgenomen, waarbij deze waar van toepassing specifiek zijn gemaakt voor een assurance-opdracht in het kader van de NOW. Een aantal relevante vereisten uit andere Standaarden is niet overgenomen of uitgewerkt in deze Standaard maar is van overeenkomstige toepassing verklaard. Mocht er door het van overeenkomstige toepassing verklaren van bepalingen in andere Standaarden een strijdigheid ontstaan met de vereisten in deze Standaard dan gaan de vereisten uit deze Standaard voor. Vereisten uit de andere Standaarden die niet relevant zijn in het kader van de NOW-regeling, zijn niet in deze Standaard opgenomen. Waar nodig zijn aanvullende vereisten opgenomen.
In de rapportage verwijst de accountant uitsluitend naar deze Standaard en niet naar de andere Standaarden. Bijlage 1 bij deze Standaard bevat een overzicht waarin is aangegeven welke vereisten uit de andere controle Standaarden wel en niet van toepassing zijn. (Zie Par. A3)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

- 5 Als een accountantseenheid een onderzoek naar de toepassing van de NOW-regeling uitvoert, gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). In deze Standaard is in paragraaf 24 een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke opdrachten bij de NOW-regeling opgenomen. (Zie Par. A4 - A5)

Toelichting op de NOW-regeling

- 6 De Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) zijn door de overheid ingesteld. (Zie Par. A6)
- Er zijn meerdere NOW-regelingen, die van toepassing zijn op verschillende periodes.
- De regelingen zijn bedoeld om de werkgelegenheid te borgen bij alle werkgevers onafhankelijk van de omvang en financiële situatie van de werkgever. De minister heeft daarbij wel een moreel beroep gedaan op werkgevers die de ondersteuning niet nodig hadden om deze niet aan te vragen. Dat neemt niet weg dat de regeling op alle werkgevers van toepassing is die een omzetverlies hebben van minimaal 20% in een bepaalde NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. A7)

Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen

- 7 Onderdeel van de subsidievoorwaarden in de NOW-regeling is dat in een aantal situaties een accountantsverklaring wordt gevraagd. In deze Standaard wordt de term assurance-rapport gehanteerd. Dit is één van de soorten beschikbare accountantsverklaringen binnen de beroepsreglementering van de NBA en is toepasbaar voor opdrachten zowel gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als beperkte mate van zekerheid.

Werkgevers moeten hun aanvraag tot vaststelling laten onderzoeken boven een bepaald drempelbedrag. In de accountantsprotocollen is aangegeven welk accountantsonderzoek in welke situatie wordt gevraagd. Zie voor een nadere toelichting het voor de aanvraag tot vaststelling relevante accountant-protocol. (Zie Par. A8 – A9)

- 8 Een assurance-opdracht richt zich op 3 of 4 deelgebieden van de aanvraag tot vaststelling:
- a de omzetsdaling;
 - b bepaalde aspecten van de loonsom;
 - c de voorwaarden die gelden voor de werkmaatschappij regeling, o.a. met betrekking tot bonussen en dividenden, wanneer daar gebruik van wordt gemaakt;
 - d overige informatie.

Daarnaast zal de accountant op grond van de regeling vanaf NOW-2 ook onderzoek doen naar bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen in het kader van de concernregeling. (Zie Par. A9a)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid

- 9 Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht om een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A9b)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid

- 10 Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.
- Inherente beperkingen kunnen ertoe leiden dat de zekerheid die de accountant kan verkrijgen over de aanvraag tot vaststelling, lager is dan gewenst bij een opdracht tot een redelijke mate van zekerheid. Mede op grond hiervan heeft SZW in de regeling ervoor gekozen om bij bepaalde werkgevers te volstaan met een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.
- Bij de opdrachtacceptatie wordt vastgesteld of het gaat om een opdracht waarbij het toereikend is om te komen tot een beperkte mate van zekerheid conform het relevante accountantsprotocol. Voor de NOW-1 en 2 wordt een dergelijke opdracht vervolgens voor wat betreft de risicoanalyse, de planning en de uitvoering van de werkzaamheden uitgevoerd als een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Pas bij de weging en evaluatie van de bevindingen (vraag of

sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie) en de rapportage (formulering van het oordeel of de conclusie) ontstaat er een verschil tussen deze twee typen opdrachten. Ook voor NOW-3 en NOW-4 geldt dat de opdracht om te komen tot een beperkte mate van zekerheid gepland wordt als een opdracht om te komen tot een redelijke mate van zekerheid. Wanneer de materialiteit voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voor NOW-3 en NOW-4 hoger gesteld wordt dan voor een redelijke mate van zekerheid, bijvoorbeeld omdat gebruikers hebben aangegeven hier onderscheid in te maken, dan kunnen de werkzaamheden voor een beperkte mate van zekerheid afwijken van de werkzaamheden die gepland zouden worden als een redelijke mate van zekerheid was vereist. (Zie Par. A10 – A11)

Autoriteit van deze Standaard

- 11 Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen'). Vereisten aangeduid met de letter 'B' hebben betrekking op opdrachten die moeten leiden tot een beperkte mate van zekerheid en hoeven alleen voor deze opdrachten te worden nageleefd. Vereisten aangeduid met de letter 'R' hebben betrekking op opdrachten waar de accountant zich richt op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Andere vereisten zijn bij beide opdrachten relevant. (Zie Par. A12)
- 12 Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A13)
- 13 De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A14)

Ingangsdatum

- 14 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 15 Het doel van de accountant bij het verrichten van een NOW-onderzoek - Assurance onder deze Standaard is: (Zie Par. A16)
 - a het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid dat een NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijking van materieel belang bevat;
 - b het tot uitdrukking brengen van een oordeel of conclusie met betrekking tot het onderzoek naar een NOW-aanvraag tot vaststelling door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een oordeel met een redelijke mate van zekerheid of een conclusie met een beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor het oordeel of de conclusie; en
 - c het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.

Definities

- 16 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen: (Zie Par. A17)
 - a *gebruiker* – de gebruiker van de accountantsverklaring (SZW / UWV);
 - b *gecombineerde opdracht* – een opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert en een conclusie of oordeel afgeeft over de gecombineerde NOW-verantwoordingsperiodes gezamenlijk; (Zie Par. A17a)
 - c *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* -
 - i een situatie waarin de accountant bij een assurance-opdracht in het kader van het inspelen op ingeschatte risico's op materiële afwijkingen in de omzet vaststelt dat gegevensgerichte

- werkzaamheden alleen niet tot voldoende en geschikte assurance-informatie leiden en waarbij de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen niet effectief hebben gewerkt of niet bestaan op grond van één of meer van de volgende redenen:
- a het management heeft geen interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd maar dit kan redelijkerwijs ook niet van het management worden verwacht gezien de omvang van de entiteit;
 - b de organisatie heeft wel interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd in de reguliere processen, maar voert dit niet uit op de momenten waarop dit in het kader van de uitvoering van de NOW-assurance-opdracht noodzakelijk is en dit redelijkerwijs van de organisatie ook niet kon worden verwacht;
 - c nieuwe activiteiten hebben ertoe geleid dat interne beheersingsmaatregelen niet konden worden uitgevoerd of aangepast gezien de veranderde situatie, waarbij dit vanwege aan de coronacrisis toe te schrijven redenen redelijkerwijs ook niet kon worden verwacht; of
- ii een situatie waarbij het door de coronacrisis voor de accountant onmogelijk is om bepaalde waarnemingen uit te voeren die niet met andere controle maatregelen kunnen worden gecompenseerd; (Zie Par. A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25, A26 en A27R)
- d *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* – een inherente beperking die ertoe leidt dat:
- i de volledigheid en het bestaan van de door het management bepaalde NOW-groep door de omvang van de groep en het van toepassing zijn van artikel 24a; of
 - ii de volledigheid en het bestaan van de groep door het in overeenstemming met buitenlands recht ontbreken van assurance-informatie inzake de entiteiten binnen internationale groepen, niet met voldoende zekerheid tegen economisch verantwoorde kosten kan worden verkregen. Met als gevolg dat de nauwkeurigheid van de omzetzijding niet met de vereiste zekerheid kan worden vastgesteld door de accountant; (Zie Par. A27a, A27aa en A27ab)
- e *in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid* – een beperkte mate van zekerheid in een NOW-onderzoek Assurance waarbij de accountant de opdracht plant en uitvoert, gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie voor een redelijke mate van zekerheid maar dit uitsluitend door één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek niet haalbaar is;
- f *meetperiode* – de aaneengesloten periode van drie of vier kalendermaanden waarover de werkgever de omzetzijding verantwoordt;
- g *NOW-groep* – de Nederlandse entiteiten en buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland die deel uitmaken van de groep die ontstaat bij toepassing van artikel 24a en artikel 24b van boek 2 van het burgerlijk wetboek; (Zie Par. A27ac)
- h *NOW-onderzoek* – een onderzoek gericht op een schriftelijke rapportage van een accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep. Bij een assurance-onderzoek baseert de accountant het oordeel of de conclusie op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico tot het aanvaardbare niveau is teruggebracht;
- i *NOW-opdracht* – een opdracht van een werkgever om voor één of meerdere periodes van de NOW de accountantswerkzaamheden uit te voeren en de accountantsverklaring of accountantsverklaringen af te geven die de werkgever aan UWV moet verstrekken bij de aanvraag tot vaststelling;
- j *NOW-verantwoordingsperiode* – een periode in een NOW-regeling waarvoor een werkgever NOW kan aanvragen en waarvoor de werkgever nadien een aanvraag tot vaststelling moet indienen. Een NOW-regeling kan afhankelijk van de regeling betrekking hebben op één of meer periodes;
- k *opdrachtgever(s)* - de partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om een NOW-onderzoek uit te voeren;

- I *samengevoegde opdracht* – een opdracht waarin een werkgever een accountant voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes opdracht geeft om de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samengevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode een deelonderzoek uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een accountantsverklaring afgeeft. Voor het overige kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen. (A27b)

16A De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

- 17 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A28)

Het naleven van relevante vereisten

- 18 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten uit andere standaarden en de voorwaarden van de opdracht. Dit tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht. (Zie Par. A29 en A30)
- 19 De accountant dient een assurance-rapport waarin wordt gesuggereerd dat deze Standaard is nageleefd, of waarin de term NOW-onderzoek Assurance voorkomt, achterwege te laten, indien de accountant niet aan alle relevante vereisten van deze Standaard heeft voldaan.

Ethische voorschriften

- 20 De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A31)
- 21 Bij het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance dient de accountant onafhankelijk te zijn. De accountant past hierbij de VIO toe. (Zie Par. A32)

Professioneel-kritische instelling

- 22 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. (Zie Par. A33)

Professionele oordeelsvorming

- 23 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een NOW-onderzoek Assurance professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A34 en A35)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- 24 De opdrachtspartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A36)
- a het uitvoeren van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling van de NOW; en
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
 - i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van opdrachtgevers en opdrachten;
 - ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
 - iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende

- actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften niet hebben nageleefd;
- iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van geschikte opdrachtdocumentatie;
- vi vast te stellen of waar nodig specialisten zijn geconsulteerd en de uitkomsten van deze consultaties voldoende zijn gedocumenteerd en opgevolgd; en
- vii waar nodig een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar uit te laten voeren en af te ronden vóór het afgeven van het assurance-rapport. Een kwaliteitsbeoordeling kan verplicht zijn op grond van de NVKS of kan voortkomen uit het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid.

- 25 De vereisten 20-25 uit Standaard 220 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht

- 26 De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden dan wel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A37)
- 26a De accountant dient vast te stellen op welke NOW-verantwoordingperiodes de (samengevoegde) opdracht betrekking heeft en welke accountantswerkzaamheden nodig zijn voor die periodes of welke zwaardere werkzaamheden de opdrachtgever wil laten uitvoeren voor die periodes. (Zie Par. A37a)

Als nadien blijkt dat de werkgever NOW-subsidie voor meer NOW-verantwoordingsperiodes heeft aangevraagd of dat andere niveaus van zekerheid op grond van de voorwaarden nodig zijn kan dit binnen de opdracht worden aangepast.

De bepalingen uit paragraaf 27 en 28 van deze Standaard zijn onverkort van toepassing. (Zie Par. A37a)

- 27 De accountant dient een NOW-onderzoek Assurance alleen te aanvaarden wanneer: (Zie Par. A38)
- a de accountant meent dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, zal worden voldaan;
 - b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competenties en capaciteiten beschikken; en
 - c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
 - i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en
 - ii het bevestigd krijgen dat de accountant en de opdrachtgever hetzelfde begrip over de voorwaarden van de opdracht hebben, waarbij er ook aandacht is voor de manier waarop de accountant zal rapporteren.
- 28 De accountant dient geen onderzoek uit te voeren gericht op een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid als de organisatie op grond van het accountantsprotocol een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen. In dat kader dient de accountant van een werkgever die onderdeel is van een groep via het management van de werkgever een verklaring van het management van de groep te krijgen over de verwachte totale NOW-subsidie en de accountant dient vast te stellen dat de door het management van de werkgever gevraagde opdracht daarbij passend is.
- Ook dient de accountant gedurende het onderzoek naar een redelijke mate van zekerheid geen wijziging van de opdrachtvoorwaarden met betrekking tot het te verstrekken zekerheidsniveau te aanvaar-

den als blijkt dat de accountant geen goedkeurend assurance-rapport met betrekking tot een redelijke mate van zekerheid zal kunnen verstrekken. (Zie Par. A39 en A40)

- 29 De accountant dient de voorwaarden van de NOW-opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. Deze voorwaarden dienen in voldoende detail in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd.

De accountant dient in de overeenkomst vast te leggen op welke NOW-periodes de opdracht betrekking heeft, welke soort werkzaamheden zullen worden uitgevoerd en of sprake is van een samengevoegde of een gecombineerde opdracht. Als de NOW-opdracht in overeenstemming met paragraaf 26a wordt aangepast dan leggen de accountant en de werkgever dit in een addendum bij de overeenkomst vast. (Zie Par. A40a)

Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance

Plannen van het onderzoek

- 30 De accountant dient bij het plannen van de opdracht voor een specifieke NOW-verantwoordingsperiode of bij een gecombineerde opdracht voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een aanpak van de assurance-opdracht te ontwikkelen en dit vast te leggen in een opdrachtprogramma (controleprogramma) of eventuele aanvullingen op te nemen in het reeds bestaande programma. In de aanpak moet onder andere aandacht worden besteed aan de kenmerken die de reikwijdte van de opdracht bepalen, de rapportagevereisten en het tijdpad dat hiervoor geldt, in hoeverre kennis uit andere opdrachten relevant is voor deze opdracht, de aard, timing en de uitvoering en de daarvoor benodigde middelen.

Ook moet aandacht worden besteed aan de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden en de geplande verdere assurance-werkzaamheden. De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen in voldoende mate betrokken te worden bij deze werkzaamheden.

De vereisten 8-11 van Standaard 300 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A41)

- 31 De accountant die gebruik maakt van werkzaamheden die uitgevoerd zijn in het kader van opdrachten met betrekking tot de jaarrekening dient duidelijke referenties aan te brengen naar de documentatie in het jaarrekeningdossier en dient ervoor te zorgen dat in het kader van reviews toegang gegeven wordt tot de informatie in het andere dossier wanneer de accountant de documentatie van deze werkzaamheden niet overneemt in het dossier in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A42)
- 32 Wanneer de accountant gebruik wil maken van het werk in het kader van de jaarrekening, dient de accountant zich er van te overtuigen dat de werkzaamheden waar de accountant op steunt relevant zijn voor de opdracht, toereikend zijn uitgevoerd en gedocumenteerd. (Zie Par. A43)
- 32a De accountant die de werkzaamheden van een aantal NOW-verantwoordingsperiodes van NOW-3 (maximaal drie periodes) en NOW-4 (één periode) uitvoert als gecombineerde opdracht in lijn met de regeling en het accountantsprotocol dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat zij op een aanvaardbare wijze verdeeld worden over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. A43a)

Documenteren van het onderzoek

- 33 De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A44 – A45)
- a de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende bevindingen ter onderbouwing van het oordeel of de conclusie dat de NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten;
 - b informatie die aantoont dat het onderzoek in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;

- c significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

De vereisten 9, 11, 15-16 van Standaard 230 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

- 34 De accountant dient de documentatie van het onderzoek tijdig op te stellen en het dossier tijdig af te sluiten. (Zie Par. A46 – A46a)

De accountant die een samengevoegde opdracht heeft gekregen hoeft het dossier pas af te sluiten nadat het onderzoek naar de laatste NOW-verantwoordingsperiode is afgerond. Wel dient de accountant in een dergelijke situatie de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden.

Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

- 35 De accountant dient, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's op materiële afwijkingen bestaan met betrekking tot de te verkrijgen NOW-subsidie, een analyse te maken van de risico's op materiële fraude en niet-naleving van wet en regelgeving op het niveau van de individuele bepalingen van de NOW zoals uitgewerkt in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-Assurance-opdracht*. Alleen in uitzonderingsgevallen zal de accountant hierbij kunnen vaststellen dat deze veronderstelling kan worden weerlegd. (Zie Par. A47)
- 36 Als de accountant aanwijzingen heeft voor fraude of niet-naleving van de NOW dient de accountant te onderzoeken of te laten onderzoeken of hier al dan niet sprake van is.
- 37 Als na het onderzoek blijkt dat er sprake is van fraude of niet naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant de (mogelijke) gevolgen hiervan te laten corrigeren. (Zie Par. A48)
- 38 Weigert de werkgever de door de accountant noodzakelijk geachte aanpassingen door te voeren of de aanwijzingen voor fraude of niet naleving van de NOW te (laten) onderzoeken dan leidt dit tot een niet goedkeurend oordeel of niet goedkeurende conclusie in het assurance-rapport of geeft de accountant de opdracht terug.
- 39 Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A49)
- 40 De vereisten 13-48 van Standaard 240 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A50)
- 41 De vereisten 13-30 van Standaard 250 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de toepassing van de NOW-regeling. (Zie Par. A51)

Communicatie met degenen belast met governance

- 42 De accountant dient degenen belast met governance:
- te informeren over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het NOW-onderzoek van de aanvraag tot vaststelling en hen op hoofdlijnen te informeren over de geplande reikwijdte en timing van het onderzoek;
 - te bevragen op relevante informatie voor het onderzoek;
 - tijdig te informeren over voor hen significante en relevante waarnemingen uit het NOW-onderzoek in het kader van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen; en
 - te betrekken in doeltreffende wederzijdse communicatie met de accountant.

Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's

Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode

- 43 De accountant dient kennis te verwerven over de organisatie van de werkgever in de meetperiodes waarop de NOW-opdracht betrekking heeft, alsmede de referentieperiode. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan zaken die van belang zijn voor het berekenen van de subsidie-aanspraak en de opstelling ten behoeve van de aanvraag tot vaststelling. In het bijzonder besteedt de accountant daarbij aandacht aan de manier waarop de organisatie van de werkgever invulling heeft gegeven aan de subsidievoorwaarden. (Zie Par. A52)
- 43a De accountant dient bij risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude en van andere risico's op een materiële afwijking waar de accountant- op grond van de eigen oordeelsvorming -tijdens de opdracht bijzondere aandacht aan moet besteden (specifieke risico's) inzicht te krijgen in de werking van de relevante interne beheersmaatregelen voor zover relevant voor het oordeel/de conclusie. (Zie Par. A52a)
- 44 De accountant dient de materialiteit te bepalen rekening houdend met de bepalingen in het accountantsprotocol. De accountant overweegt daarbij of de gekozen benchmarks in het accountantsprotocol in de specifieke situatie op grond van de eigen professionele oordeelsvorming niet tot een te hoge materialiteit leiden.

De vereisten 10-14 van Standaard 320 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A53 – A54)

- 45 De accountant dient op basis van de kennis van de organisatie van de werkgever de risico's op een afwijking van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling van de NOW voor een bepaalde periode te bepalen op het niveau van de NOW-subsidievoorwaarden en te bepalen welke van deze risico's specifieke risico's zijn in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A55 – A55a)
- 46 De accountant dient op grond van de risicoanalyse de uit te voeren werkzaamheden te bepalen. De accountant besteedt hierbij bijzondere aandacht aan de geïdentificeerde specifieke risico's. De accountant bepaalt daarbij of er interne beheersingsmaatregelen zijn waarop de accountant wil of moet steunen en waarvan de accountant de effectieve werking wil toetsen.

De vereisten 5-32 van de Standaard 315 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A56) De accountant bepaalt daarnaast welke gegevensgerichte werkzaamheden (aanvullend) worden uitgevoerd.

Ongeacht de inschatting van de risico's dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten ten aanzien van de verantwoorde omzet en de mutaties in en uitbetaling van de loonsom en eventueel aanvullende te onderzoeken bepalingen. (o.a. dividendverbod, bonusverbod, verbod op inkoop eigen aandelen).

De accountant plant de werkzaamheden op het niveau van de vereisten in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance*.

- 47 Bij het plannen dient de accountant als uitgangspunt te nemen dat er meer overtuigende assurance-informatie moet worden verkregen als het risico op een afwijking van materieel belang groter is. (Zie Par. A57)
- De vereisten 5-23 en 25-30 uit Standaard 330 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Omgaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid

- 48 B Als de accountant bij een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid naar aanleiding van:
- de risicoanalyse;
 - de planning als vereist op grond van paragrafen 30-32;
 - de uitvoering van de geplande werkzaamheden,
- vaststelt dat er sprake is van een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek dan dient de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A58B)
- 49 B Wanneer de accountant op grond van het in paragraaf 48 B gestelde aanvullende werkzaamheden plant, dan dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er worden uitgevoerd. Van de accountant wordt niet verwacht dat er voldoende en geschikte assurance-informatie wordt verkregen zoals benodigd voor een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A59B – A60B)

Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek

- 49a Als het groepshoofd, de werkgever of een andere entiteit bepaalde informatie niet beschikbaar wil stellen aan de accountant, en dit leidt ertoe dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dan dient de accountant een oordeelsonthouding af te geven of de opdracht, wanneer dat mogelijk is, terug te geven. (Zie Par. A60a)

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies

- 50 De accountant dient vast te stellen dat de omzetzijning op het goede organisatorische niveau is berekend. (Zie Par. A61 – A62)
- 51 De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de referentieperiode (de referentie-omzet) in overeenstemming met de NOW-regeling is berekend.
De accountant besteedt bijzondere aandacht aan de bepaling van de referentie-omzet als: (Zie Par. A63, A64– A64a)
- de jaarrekening die de bron is geweest waarop de referentie-omzet is gebaseerd (nog) niet door een accountant is gecontroleerd;
 - er sprake is van een gebroken, verlengd of verkort boekjaar;
 - de in de referentie-omzet opgenomen organisaties van de werkgever afwijken van de in de groepsomzet opgenomen organisaties;
 - op grond van de regeling gebruik gemaakt moet worden van een afwijkende referentieperiode;
 - er wijzigingen zijn geweest in de groepsstructuur (aan/verkoop).
- 52 De accountant dient voor de meetperiode vast te stellen dat de afgrenzing, de volledige verantwoording (volledigheid) en de classificatie van de omzet volgens de regeling en consistent met de referentieperiode heeft plaatsgevonden.

De accountant besteedt hierbij -voor zover relevant- bijzondere aandacht aan: (Zie Par. A65)

- verschuivingsgevaar;
- alternatieve omzet;
- barteropdrachten (ruil in natura);
- bonus regelingen;
- garanties;
- retourrechten;
- credit facturen.

De accountant gaat hierbij uit van de veronderstelling dat er frauderisico's op een materiële afwijking kunnen bestaan met betrekking tot de in deze paragraaf opgenomen beweringen in relatie tot de

opbrengstverantwoording, en dient te identificeren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties of welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's.

- 53 De accountant dient vast te stellen dat de omzetsdaling in overeenstemming met de regeling is berekend. (Zie Par. A66)
- 53a De accountant dient in een groep met buitenlandse entiteiten minimaal de hierna volgende gegevens-gerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het opnemen van buitenlandse entiteiten met SV-loon in de berekening van de omzetsdaling:
- Basis voor deze werkzaamheden is een opstelling van het management welke buitenlandse entiteiten op grond van artikel 24a en artikel 24 b zouden kunnen kwalificeren voor de NOW-groep en welke dat daadwerkelijk doen op grond van het feit dat deze entiteiten Nederlands SV-loon hebben. Het op basis van een risicoanalyse beoordelen (rekening houdende met de uitgangspunten van artikel 27aa) van de activiteiten, vestigingsplaats, afzetgebieden etc. van deze buitenlandse entiteiten op de mogelijke aanwezigheid van Nederlands SV-loon;
 - Het voor de buitenlandse onderdelen van de groep die niet meegenomen zijn bij het bepalen van de omzetsdaling verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden dat zij geen werknemers in dienst hebben waarvoor Nederlands SV-loon is uitbetaald.
Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten;
 - Het voor de Nederlandse onderdelen van de groep verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden of:
 - de entiteit middels de verleggingsregel geen SV-loon betaalt voor buitenlandse entiteiten van de groep dan wel voor welke entiteiten de entiteit dit doet;
 - de betrokken functionarissen kennis of aanwijzingen hebben dat bepaalde buitenlandse entiteiten Nederlands SV-loon hebben.
Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten.
 - Het verkrijgen en beoordelen van documentatie voor buitenlandse entiteiten waarvan het management beweert dat er sprake is van Nederlands-SV loon waaruit blijkt dat deze entiteiten SV-loon hebben en derhalve onderdeel zijn van de NOW-groep.

Als de risicoanalyse van de accountant of de uitkomsten van bovenstaande werkzaamheden aanwijzingen geven dat de buitenlandse entiteiten met SV-loon onjuist bepaald zijn dient de accountant te bepalen welke aanvullende werkzaamheden nodig zijn en dient de accountant deze uit te voeren. (Zie Par. A66a)

Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek

- 53b Uitgangspunt is dat de accountant werkzaamheden verricht om zekerheid te verkrijgen omtrent de volledigheid van de NOW-groep. Het is hierbij van belang om vast te stellen wie het groepshoofd van de NOW-groep is en vervolgens welke entiteiten deel uitmaken van de groep, rekening houdend met de voorschriften uit de NOW-regeling. Dit heeft tevens betrekking op entiteiten ex artikel 24a Boek 2 BW en buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon.

Er kunnen zich situaties voor doen waarbij de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden concludeert dat het dermate complex is om inzicht te krijgen in de volledigheid van de groep, dat dit inzicht niet te verkrijgen is met economisch rationele inspanningen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij grote internationale structuren met vele vertakkingen. Het gaat hierbij in het bijzonder om onzekerheden in het kader van de volledigheid van entiteiten die vallen in de sfeer van artikel 24a Boek 2 BW. Van entiteiten die vallen in de sfeer van het jaarrekeningrecht ex artikel 24b Boek 2 BW,

verwacht SZW dat de accountant in het algemeen wel de volledigheid van de NOW-groep kan vaststellen.

Indien de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden gericht op de vaststelling van de NOW-groep in bovengenoemde situatie terecht komt en de hierna opgenomen minimale werkzaamheden heeft uitgevoerd dient de accountant een bevestiging van de werkgever op te vragen waarbij deze laatste de door de accountant vastgestelde NOW-groep bevestigt. Deze aanpak leidt uiteindelijk wel tot een inherente beperking in het onderzoek. De accountant kan dan van deze groep uitgaan bij het onderzoek naar de omzet, de naleving op het verbod op uitkeringen van bonussen en dividend en de naleving op het verbod op inkoop eigen aandelen. Van de werkgever c.q. aanvrager van de subsidie wordt overigens verwacht dat deze alle inspanningen heeft verricht om het inzicht in de volledigheid van de NOW-groep te onderbouwen.

De accountant dient, als er sprake is van een *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* voor tot een oordeelonthouding of onthouding van een conclusie te komen tenminste de volgende werkzaamheden te hebben uitgevoerd:

Algemeen

- a het verkrijgen van een overzicht van groepsonderdelen voor de NOW van het management op groepsniveau. In dit overzicht moeten ter identificatie van groepsonderdelen op grond van artikel 24a Boek 2 BW buitenlandse entiteiten met en zonder SV-loon worden opgenomen;
- b het als onderdeel van de risicoanalyse bepalen van risico's op een materiële afwijking als gevolg van het onjuist bepalen van de omvang en samenstelling van de groep;
- c het verkrijgen van een bevestiging van het management van de groep dat zij begrijpen dat de groepsdefinities uit de NOW afwijken van de groepsdefinities voor reguliere jaarrekening controles en dat de groep op de juiste wijze is bepaald op grond van de NOW-regeling;
- d het nagaan op basis van de kennis die de accountant heeft of er andere aanwijzingen zijn, dat de NOW-groep op onjuiste wijze is bepaald, en, indien van toepassing, het opvolgen van die aanwijzingen om vast te stellen of de groep moet worden aangepast.

Onderzoek naar groepshoofd

- a het verkrijgen van een overzicht van de aandeelhouders en de laatst vastgestelde jaarrekening(en) van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen omdat zij geen moedermaatschappij hebben maar er wel sprake is van gezamenlijke zeggenschap en het nagaan of deze documenten aanwijzingen bevatten dat het groepshoofd onjuist bepaald is;
- b het analyseren van de overzichten van de aandeelhouders van het groepshoofd om na te gaan of het groepshoofd volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit niet het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast;
- c het raadplegen van openbare bronnen, zoals van de Kamer van Koophandel of vergelijkbare organisaties om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de groepshoofd niet volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast;
- d het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat het groepshoofd niet juist is bepaald en het eventueel opvolgen daarvan.

Onderzoek naar bestaan en volledigheid groep

- a vaststellen dat alle in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen Nederlandse groepsmaatschappijen en buitenlandse groepsmaatschappijen zijn opgenomen in de door het management opgegeven groep.
- b het voor één derde van de entiteiten in het van het management op groepsniveau verkregen overzicht van groepsonderdelen voor de NOW (zie onder 1 hierboven), die geen onderdeel zijn van de jaarrekening van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecom-

bineerde jaarrekening uitbrengen (Artikel 24a Boek 2 BW), verkrijgen van de jaarrekeningen (of interne rapportages) van deze entiteiten om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de NOW-groep niet goed is bepaald en het eventueel opvolgen van deze aanwijzingen om vast te stellen of aanpassing nodig is. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten.

De accountant selecteert de te onderzoeken entiteiten op basis van zijn professionele oordeelsvorming. De accountant onderzoekt met name of:

- i deze entiteiten daadwerkelijk een moeder – dochterrelatie hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW en dus terecht deel uitmaken van de NOW-groep;
 - ii deze entiteiten onderdeel van de groep zijn en gelijktijdig moeder maatschappij zijn van een groep op grond van artikel 24b Boek 2 BW waarvan de entiteiten opgenomen moeten worden in de NOW-groep; en
 - iii deze entiteiten dochtermaatschappijen hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW die opgenomen moeten worden in de NOW-groep.
- c het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat de groep niet juist is bepaald en het eventueel opvolgen daarvan. (Zie Par. A66b)

Vereisten met betrekking tot de loonsom

- 54 De accountant dient op een aantal deelaspecten van de verantwoorde loonsom vast te stellen dat deze voldoen aan de eisen van de regeling en dat deze in overeenstemming met de vereisten van de regeling zijn behandeld.

De accountant onderzoekt daarbij uitsluitend of:

- de betaling van lonen en salarissen heeft plaatsgevonden aan de betrokken werknemers;
- er geen gefingeerde dienstbetrekkingen zijn aangegaan.

- 55 Als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit de twee beweringen uit paragraaf 54 dan dient de accountant vast te stellen dat deze indien nodig hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.

Vereisten wanneer geopteerd wordt voor berekening van het omzetverlies op werkmaatschappij niveau

- 56 Als een groep op groepsniveau minder dan 20% omzetverlies heeft en daarom gebruik maakt van de mogelijkheid om de aanvraag in te dienen op basis van het omzetverlies op het niveau van de werkmaatschappij dient de accountant vast te stellen dat voldaan is aan de additionele voorwaarden die gelden op groepsniveau.

De accountant stelt daarbij in elk geval vast dat:

- de groep minder dan 20% omzetverlies heeft als de aanvraag op werkmaatschappijniveau gedaan is;
- de mutatie voorraden gereed product aan de omzet is toegerekend;
- het transferpricingsysteem zoals gehanteerd in de jaarrekening 2019 of de laatst vastgestelde jaarrekening als leidend is gebruikt bij de werkmaatschappij voor de meetperiode 2020 en niet is aangepast;
- de regels voor het verrekenen van het uitlenen van personeel binnen het concern zijn gevolgd;
- de werkmaatschappij een rechtspersoon is;
- de werkmaatschappij geen personeels-BV binnen het concern is;
- de groep geen dividend of bonus uitkeert over het voor de NOW-periode relevante boekjaar of boekjaren of eigen aandelen inkoop;
- vooraf schriftelijk overeenstemming is bereikt met de vakbeweging/werknemersvertegenwoordiging conform de regeling;

- er in of na de meetperiode geen opdrachten zijn omgeboekt van de subsidie vragende entiteit naar een andere entiteit binnen de groep;
- wanneer werknemers van de werkmaatschappij in het subsidie-tijdvak activiteiten ondernemen bij een andere entiteit, bij de aanvraag tot vaststelling van de subsidie de omzetsdaling van de werkmaatschappij is verlaagd met de daaruit voortvloeiende (theoretische) omzet.

Assurance-informatie

Voldoende en geschikte assurance-informatie

- 57 De accountant dient assurance-werkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie zijn de vereisten van paragrafen 7-11 van Standaard 500 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

De vereisten 6-13 van Standaard 560 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A67)

Voorraden

- 58 Indien de voorraad van materieel belang is voor de berekening van de omzetsdaling, dan zijn de vereisten van paragrafen 4-8 van Standaard 501 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A68)

Indien de begin- of eindvoorraad niet is geïnterpreteerd en dit wel van belang is voor de berekening van de omzetsdaling, dient de accountant via alternatieve werkzaamheden zoveel mogelijk zekerheid daarover proberen te verkrijgen, mede afhankelijk van het relatieve risico op materiële afwijkingen in de omzetsdaling.

In het geval van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen resterende onzekerheden over de voorraadmutaties leiden tot een niet-goedkeurende verklaring. Bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoeven inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek een goedkeurende conclusie niet in de weg te staan (mits de verrichte alternatieve werkzaamheden de accountant geen indicaties geven voor mogelijke materiële afwijkingen).

Externe bevestigingen

- 59 De accountant dient te overwegen of het nodig is om externe bevestigingen te verzenden om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Wanneer de accountant concludeert dat het nodig is om externe bevestigingen te verkrijgen, dient de accountant werkzaamheden te plannen en uit te voeren om hier invulling aan te geven.

De vereisten in paragrafen 7-16 van Standaard 505 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Cijferanalyses

- 60 De accountant die gebruik wil maken van cijferanalyses als gegevensgerichte procedure, dient te onderzoeken of dit passend is in de gegeven situatie.

Wanneer op grond hiervan gebruik wordt gemaakt van cijferanalyses zijn paragrafen 5 en 7 in Standaard 520 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A69)

Steekproeven

- 61 De accountant dient te overwegen om steekproeven te gebruiken om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.
Wanneer de accountant besluit steekproeven toe te passen dan zijn de vereisten 6-15 van Standaard 530 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Schattingen

- 62 De accountant dient na te gaan of het nodig is voldoende en geschikte assurance-informatie over schattingen te verkrijgen.
Als de accountant vaststelt dat dit het geval is dan zijn de vereisten in de paragrafen 13-39 van Standaard 540 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Verbonden partijen

- 63 De accountant dient na te gaan of er sprake is van omzet-gerelateerde transacties met verbonden partijen:
- buiten de consolidatiekring van de groep voor de NOW-subsidie;
 - in het geval sprake is van toepassing van artikel 6a uit de NOW-1-regeling (NOW-2: artikel 7 en 17, NOW-3: artikel 6 en 14, NOW-4: artikel 7 en 16).
- Wanneer sprake is van dergelijke transacties, dient de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat er consistente verrekenprijsregels en grondslagen van waardering voor deze transacties zijn toegepast.
De vereisten in paragrafen 12-28 van Standaard 550 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover het gaat om omzet gerelateerde transacties en voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep

- 64 In afwijking van het gestelde in paragrafen 65 en 66 kan de accountant die een assurance-opdracht uitvoert bij een werkgever die gegevens op groepsniveau moet opgeven volstaan met het overnemen van de gegevens uit de verklaring van de accountant die een assurance-verklaring op groepsniveau heeft afgegeven die ontvangen is van het management van de groep. (Zie Par. A70 – A71)

Om dit te mogen doen dient de accountant in het kader van de zorgvuldigheid de volgende procedures uit te voeren:

- a de accountant heeft vastgesteld dat de groepsaccountant ingeschreven is in het register van de NBA en certificerende bevoegdheid heeft;
- b de accountant dient op verzoek van de groepsaccountant werkzaamheden uit te voeren om de groepsaccountant te faciliteren in de werkzaamheden met betrekking tot de omzetzijning bij de groep;
- c de accountant dient een verklaring van de groepsaccountant te krijgen met het op grond van het protocol vereiste zekerheidsniveau en met expliciete verwijzing naar het accountantsprotocol, al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentie-omzet was, wat hun omzet in de meetperiode is en wat hun omzetzijning is geweest teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van de eigen opdracht;

- d de accountant dient vast te stellen dat de gegevens van de werkgever goed zijn opgenomen in de verklaring van de groep en dat de groepsaccountant verklaart:
 - i onafhankelijk te zijn;
 - ii deze Standaard en het accountantsprotocol te hebben nageleefd; en
 - iii de VGBA te hebben nageleefd.
 - e de accountant dient te borgen dat het dossier van de accountant van de groep desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW;
 - f de accountant dient in de verklaring aan te geven dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en de verklaring van de groepsaccountant te identificeren;
 - g de accountant dient een kopie van de verklaring van de groepsaccountant op te nemen in het eigen dossier.
- 65 De accountant die een werkgever controleert die als moedermaatschappij op het hoogste niveau optreedt dan wel één van de andere accountants van de dochtermaatschappijen, onderzoekt het omzetverlies van de groep. De accountant rapporteert gedetailleerd aan de accountants uit de groep die gebruik willen maken van haar of zijn werkzaamheden. Deze rapportage bevat ten minste de elementen benoemd in paragraaf 64.
De vereisten 11-50 van Standaard 600¹ zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
- 66 De accountant kan het geplande werk met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst laten uitvoeren door andere accountants waarbij de accountant dient:
- vast te stellen waar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
 - vast te stellen dat de desbetreffende accountant vakbekwaam en zorgvuldig is om de werkzaamheden uit te voeren;
 - vast te stellen dat de betreffende accountant onafhankelijk is in overeenstemming met de ViO;
 - te zorgen voor instructies aan de andere accountants over de uit te voeren werkzaamheden;
 - te evalueren of de door de accountant van de groepsmaatschappij uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn;
 - vast te stellen dat de rapportage van de groepsmaatschappij de benodigde informatie bevat die nodig is voor het kunnen opstellen van de rapportage op groepsniveau;
 - indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van de deelneming(en) geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, voert de groepsaccountant zelf verdere werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

- 67 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors zijn de vereisten in paragrafen 15-32 en 36-37 van Standaard 610 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A72)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen bij serviceorganisaties

- 68 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen wanneer de werkgever in het kader van de voor de NOW-relevante processen gebruik maakt van een serviceorganisatie zijn de vereisten in paragrafen 9-22 van Standaard 402 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

¹ Zoals opgenomen in de Nadere Voorschriften controle- en overige standaarden, gepubliceerd in Staatscourant 2022, 32525.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 69 Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn de vereisten in paragrafen 7-15 van Standaard 620 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Schriftelijke bevestigingen

- 70 De accountant dient schriftelijke bevestiging te verkrijgen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de NOW-verantwoording waarin het management bevestigt dat:
- het management de verantwoordelijkheden voor de NOW-verantwoording in overeenstemming met de NOW-regeling is nagekomen;
 - aan de accountant alle relevante informatie en toegang is verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de assurance-opdracht;
 - alle transacties ten aanzien van de netto-omzet en loonsom zijn geboekt en in de NOW-verantwoording zijn opgenomen.
- De vereisten 14-20 van Standaard 580 zijn hierbij van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Onderzoeksbevindingen en rapportering

Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling

- 71 De accountant dient per NOW-verantwoordingsperiode een oordeel (redelijke mate van zekerheid) of conclusie (beperkte mate van zekerheid) te vormen of de aanvraag tot vaststelling in alle voor de opdracht van belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling. Om tot dit oordeel of deze conclusie te komen dient de accountant te concluderen of de vereiste redelijke mate van zekerheid dan wel beperkte mate van zekerheid vanuit de werkzaamheden is verkregen over de vraag of de aanvraag tot vaststelling als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat.

De accountant geeft een nadere onderbouwing van dit oordeel respectievelijk deze conclusie in het assurance-rapport van de accountant. (Zie Par. A73)

- 72 Bij het vormen van een oordeel (bij redelijke mate van zekerheid) of conclusie (bij beperkte mate van zekerheid) dient de accountant rekening te houden met de bepalingen in het accountantsprotocol.
- 72a Wanneer voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een gecombineerde opdracht worden uitgevoerd dan geeft de accountant dit aan in de verklaring waarbij de accountant vermeldt op welke periodes de opdracht betrekking heeft. (Zie Par. A73a)

Vorm van het oordeel of de conclusie

- 73 *Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid*
De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de aanvraag tot vaststelling in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling.

Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid

De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer er op grond van de volgens deze Standaard uitgevoerde werkzaamheden geen aanwijzingen zijn verkregen dat er in de aanvraag tot vaststelling sprake is van materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten.

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie

- 74 Indien de accountant:

- a tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen assurance-informatie, de aanvraag tot vaststelling als geheel niet vrij is van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een oordeel of conclusie met beperking of een afkeurend oordeel of afkeurende conclusie tot uitdrukking in het assurance-rapport; of
- b niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een assurance-rapport met beperking of een onthouding van een oordeel of conclusie tot uitdrukking.

Wanneer de accountant het oordeel of de conclusie aanpast, dient de accountant dit aangepaste oordeel of deze aangepaste conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A74 - A75)

Aanvullende bepalingen met betrekking tot de rapportage

Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen

- 75 Als een accountant een verklaring met beperking geeft dan dient de accountant onder het kopje *Gegevens zoals vereist in hoofdstuk 3 van het accountantsprotocol* de uitkomsten van een pro-forma berekening te vermelden op basis van een door de accountant uitgevoerde berekening zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol waarbij de accountant gebruik maakt van door de accountant vermelde gegevens onder het kopje *Onderbouwing van ons oordeel met beperking of Onderbouwing van onze conclusie met beperking*. (Zie Par. A76, A77, A78)

Met betrekking tot de oordeelonthouding

- 76R Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit een of meer inherente beperkingen die in het kader van een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid kwalificeren als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek (Zie Par. 16c en d) dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding*: (Zie Par. A79R)

“Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek

Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg van inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek zoals gedefinieerd in Standaard 3900N.”

- 76aR Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit:

- een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek; al dan niet in combinatie met
- één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek, dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding*: (Zie Par. A79aR)

“Oordeelonthouding is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.

Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek al dan niet in combinatie met één of meerdere inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.”

- 76bB Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid tot een onthouding van een conclusie komt welke uitsluitend voortkomt uit een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek dan neemt de account-

tant in de verklaring de volgende passage op in de sectie Basis voor onze oordeelonthouding: (Zie Par. A79bB)

*“Onthouding van een conclusie is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek
Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze onthouding van een conclusie gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.”*

Assurance-rapport

- 77 Bij het formuleren van het assurance-rapport dient de accountant de formats te hanteren die vereist zijn door UWV/SZW en waarvan de NBA heeft vastgesteld dat deze formats in voldoende mate aansluiten bij de rapporteringsverplichtingen in de controlestandaarden uit de NV COS. (Zie Par. A80 - A81)

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie

- 78 De accountant leest de overige informatie en overweegt op basis van de kennis en begrip verkregen vanuit het onderzoek of anderszins, of de deze informatie materiële afwijkingen bevat. De vereisten 15-20 van Standaard 720 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A82)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

- A1 Er zijn meerdere NOW-regelingen. De voorwaarden voor een bepaalde NOW-periode staan in de bij die periode behorende NOW-regeling. Daar de regelingen door de tijd gewijzigd kunnen zijn is het van belang dat de laatst actuele regeling voor de betreffende NOW-periode wordt gehanteerd op het moment dat een onderzoek wordt uitgevoerd c.q. afgerond. De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regelingen staan onder andere op de website van de NBA, UWV en SZW. (Zie Par. 1 - 2)
- A1a Bij het onderzoek gericht op het geven van zekerheid bij een aanvraag tot vaststelling past de accountant de voorwaarden van het accountantsprotocol toe dat van toepassing is op de betreffende NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 2)
- A2 In Standaard 4415N *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant* wordt een opdracht geregeld die bestaat uit het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. (Zie Par. 3)
- A3 De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van het voor de betreffende aanvraag tot vaststelling geldende accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. Er zijn verschillende accountantsprotocollen opgesteld door SZW voor de verschillende NOW-periodes.
De toepassingsgerichte teksten die gekoppeld zijn aan de vereisten uit de andere standaarden kunnen behulpzaam zijn om te voldoen aan de specifieke vereisten. Daar waar relevant zijn in deze Standaard specifieke toepassingsgerichte teksten opgenomen die behulpzaam zijn voor de uitvoering van deze opdracht. (Zie Par. 4)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

- A4 De NVKS stelt voor assurance-opdrachten extra voorwaarden waardoor het voor sommige accountantseenheden mogelijk kan zijn dat zij opdrachten die gericht zijn op het geven van zekerheid niet uit kunnen voeren of daarvoor hun kwaliteitssysteem moeten aanpassen.

Mocht een accountantseenheid assurance-opdrachten moeten / willen uitvoeren in het kader van de NOW en twijfelen of zij aan de voorwaarden voldoet, dan wordt geadviseerd contact op te nemen met een serviceorganisatie of met de NBA. (Zie Par. 5)

- A5 Accountantseenheid is een verzamelnaam voor accountantsafdeling, accountantsorganisatie en accountantskantoor.
Accountantsafdelingen zijn organisatieonderdelen waar accountants werkzaam zijn als intern accountant of als overheidsaccountant.
In een accountantskantoor wordt ten minste één assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door openbaar accountants.
In een accountantsorganisatie worden wettelijke controles uitgevoerd zoals bedoeld in de Wta door openbaar accountants. Andere assurance of aan assurance verwante opdrachten die door een dergelijke organisatie worden uitgevoerd, worden uitgevoerd vanuit het accountantskantoor. Een accountantsorganisatie kan dus gelijktijdig ook als accountantskantoor kwalificeren.
Accountantsorganisaties en accountantskantoren worden gezamenlijk aangeduid als accountantspraktijken.
Voor nadere toelichtingen op dit onderwerp wordt verwezen naar de Verordening op de ledengroepen en de NVKS. (Zie Par. 5)

Toelichting op de NOW-regeling

- A6 De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. (Zie Par. 6)
- A7 Het is aan de werkgever om een keuze te maken of er gehoor gegeven wordt aan het moreel appel, om de keuze te maken of er gebruik gemaakt wordt van de regeling en de eventuele gevolgen daarvan af te wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop aan de subsidievoorwaarden voldaan wordt.
De accountant toetst niet het moreel appel. Wel onderzoekt de accountant conform het accountantprotocol of de organisatie zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden of dat de organisatie onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 6)

Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen

- A8 Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht, dat wil zeggen dat het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantprotocol.
In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een NOW-opdracht – Aan assurance verwant uit te voeren.
Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit in het kader van deze regeling gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 7)
- A9 Het uitvoeren van een NOW-opdracht - Aan assurance verwant bij werkgevers die er vrijwillig voor kiezen hun jaarrekening te laten controleren kan eventueel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan ertoe leiden dat de controle niet kan worden uitgevoerd of dat er een maatregel moet worden genomen.
Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant de NOW-subsidieaanvraag samenstelt en de NOW-subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole.
Het is dan ook van belang dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat de opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 7)
- A9a Het onderzoek naar de bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen is bij NOW-1 alleen van toepassing op de aanvragers die gebruik hebben gemaakt van de werkmaatschappij regeling.

Vanaf NOW-2 dient dit onderzoek te worden verricht voor alle aanvragen waarbij een accountantsverklaring is vereist. (Zie Par. 8)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance - redelijke mate van zekerheid

- A9b Een werkgever kan door het feit dat de werkgever in verschillende periodes een verschillende bijdrage krijgt, per periode een ander type verklaring moeten aanleveren bij zijn aanvraag tot vaststelling. In die situatie kan het verstandig zijn dat de werkgever en de accountant bepalen hoe de accountantswerkzaamheden met betrekking tot de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes zo efficiënt mogelijk uitgevoerd kunnen worden. Uiteraard moet hierbij voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend'.
Als voorbeeld: Als voor NOW-3 2 keer een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en 1 keer een assurance verwante opdracht voldoet, kan het efficiënter zijn om in alle drie gevallen te kiezen voor de beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 9)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid

- A10 In de definitie van een 'opdracht met een beperkte mate van zekerheid' in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 3000A van de NV COS is onder andere het volgende opgenomen:
"Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt 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. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat."
In deze Standaard wordt het zekerheidsniveau dat de accountant behaalt als de accountant 'het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht' uit de definitie aangeduid als 'In het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid'. (Zie Par. 10)
- A11 Hoewel de accountant zich bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid realiseert dat er vaak geen redelijke mate van zekerheid zal kunnen worden verkregen, worden de risicoanalyse, planning en uitvoering ingestoken alsof het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid zal de evaluatie van de bevindingen en de rapportage, inclusief de verwoording van de conclusie plaatsvinden op basis van een beperkte mate van zekerheid. Hierbij beïnvloeden één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek, die wel invloed hebben op het oordeel bij een redelijke mate van zekerheid, de conclusie op basis van een beperkte mate van zekerheid niet.
Nadat de accountant de werkzaamheden volgens deze Standaard voor een opdracht met beperkte mate van zekerheid heeft uitgevoerd, evalueert de accountant of er geen aanwijzingen verkregen zijn voor materiële afwijkingen of dat het onmogelijk is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot materiële afwijkingen (soms ook aangeduid als onzekerheden) om vervolgens een conclusie tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. 10)

Autoriteit van deze Standaard

- A12 De terminologie in deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.
Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 11)
- A13 In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.

In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 12)

- A14 Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 13)

Ingangsdatum

- A15 -

Doelstellingen

- A16 Het oordeel of de conclusie van de accountant moet bij deze opdracht gebaseerd zijn op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico aanvaardbaar is.
De accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie op grond van de vereisten in deze Standaard en het accountantsprotocol rekening houdend met de vraag of de opdracht als doel heeft een redelijke respectievelijk beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. 15)

Definities

- A17 In deze Standaard wordt een aantal begrippen uit de NOW-regeling aangehaald. Deze begrippen zijn daar gedefinieerd. (Zie Par. 16)
- A17a Indien gekozen wordt voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend' voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht.
Werkgevers kunnen er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 16 b)
- A18 De Coronacrisis heeft bij werkgevers geleid tot nieuwe activiteiten (thuisbezorgen, webshops), tot het stilleggen van activiteiten (horeca, evenementen) en tot andere manieren om bestaande activiteiten uit te voeren (minder mensen in een magazijn, thuiswerken). Dit kan invloed hebben op de administratieve organisatie en de interne beheersing, bijvoorbeeld doordat processen opnieuw moesten worden ingericht. Daarnaast kennen de NOW-regelingen bepalingen die soms maken dat werkgevers zich op andere wijze dan gebruikelijk moeten verantwoorden.
Een voorbeeld hiervan is de NOW-groep met buitenlandse entiteiten die geconsolideerde gegevens moet opleveren voor entiteiten op basis van de vraag of er sprake is van werknemers met SV-loon bij niet Nederlandse entiteiten. Deze informatie is niet altijd (eenvoudig) op te leveren. Dit alles kan impact hebben op de mogelijkheid om als accountant assurance-informatie te verkrijgen. Het kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte assurance-informatie kan verkrijgen voor een redelijke mate van zekerheid.
In de accountantsprotocollen wordt hierop ingespeeld door voor groepen entiteiten (in kwadrant II en III van het accountantsprotocol) te volstaan met een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 16 c)
- A19 In Standaard 200 wordt uitgelegd hoe inherente beperkingen er de oorzaak van zijn dat een accountant slechts een redelijke mate van zekerheid kan geven bij een controle en geen absolute zekerheid. De in de vorige paragraaf genoemde beperkte mate van zekerheid en het daarbij passende opdrachtrisico wordt veroorzaakt door:
- inherente beperkingen die altijd al gelden in het kader van een controle² ;
 - een inherente beperking³ in het kader van een NOW-onderzoek.

² Zie Standaard 200 paragraaf 5 en paragraaf A47.

³ Zoals eerder uitgelegd kunnen het ook meerdere inherente beperkingen zijn.

Als bij een opdracht in kwadrant 2 of 3 de bovenstaand beschreven beperkte mate van zekerheid wordt behaald en er geen materiële afwijkingen zijn onderkend, kan een accountant een goedkeurende conclusie formuleren. (Zie Par. 16 c)

- A20 In deze Standaard moet een accountant ook bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de opdracht plannen en uitvoeren zoals dat gedaan zou worden in het kader van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Immers het verschil in opdracht heeft alleen betrekking op de evaluatie of er sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie en op de formulering van de conclusie. (Zie Par. 16 c)
- A21 De definitie in paragraaf 16c onderkent situaties die kunnen leiden tot een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek welke geen gevolgen hoeven te hebben voor de verklaring met een beperkte mate van zekerheid. In paragrafen A22-A25 wordt een nadere toelichting gegeven op die situaties. (Zie Par. 16c en 16e)
- A22 De eerste situatie heeft betrekking op de omvang van de organisatie en de impact die dit heeft op de AO/IB. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van onvoldoende controletechnische functiescheiding in een kleine organisatie. Dit kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen om een verklaring op basis van een redelijke mate van zekerheid af te geven. Als redelijkerwijs niet verwacht kan worden van de organisatie dat deze functiescheiding wel wordt aangebracht omdat dit zou betekenen dat extra functionarissen zouden moeten worden aangenomen enkel om dit te realiseren, kwalificeert dit als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.
- Ontbreekt de controle-technische functiescheiding terwijl de accountant van mening is dat wel van de organisatie verwacht mag worden dat deze geïmplementeerd zou zijn, dan is er geen sprake van een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit een aanbevelingsbrief of communicatie met de met governance belast personen naar aanleiding van de controle van de jaarrekening. Ook als de organisatie de jaarrekening normaal niet laat controleren of beoordelen en de organisatie heeft op redelijke gronden zelf geen behoefte aan bepaalde geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen omdat men stuurt op oogtoezicht kan sprake zijn van een inherente beperking als bedoeld in de eerste situatie. In dat geval mag wel verwacht worden dat de organisatie voldoet aan de eis van een controleerbare administratie. (Zie Par. 16 c)
- A23 De tweede situatie heeft betrekking op organisaties waarbij de verantwoordingsmomenten in het kader van de NOW niet samenvallen met het normale verantwoordingsmomenten in de organisatie. Denk hierbij aan een organisatie die twee keer per jaar de stand van het onderhanden werk bepaalt en waar nu behoefte is aan deze informatie per andere afsluitdata. Als de accountant het redelijk vindt dat deze werkzaamheden niet zijn uitgevoerd dan classificeert dit als een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.
- Verwacht mag worden dat de organisatie waarbij sprake is van een inherente beperking zoals hier bedoeld in de toekomst alert is op het uitvoeren van bepaalde interne beheersingsmaatregelen op voor de subsidie relevante momenten. (Zie Par. 16 c)
- A24 De volgende situatie heeft betrekking op nieuwe of veranderde activiteiten bij de werkgevers die het nodig maken om de AO/IB aan te passen. Het thuiswerken kan er toe hebben geleid dat bepaalde controles niet meer zijn uitgevoerd (bijvoorbeeld het laten vervallen van een controle van verzendingen door een tweede persoon omdat deze niet aanwezig kon zijn als gevolg van de coronamaatregelen en het thuiswerken). Ook bij nieuwe activiteiten kan het zo zijn dat men eerst heeft gekozen voor het starten van nieuwe activiteiten zonder op korte termijn in staat te zijn maatregelen te treffen gericht op het beheersen van nieuwe risico's. Denk bijvoorbeeld aan een restaurant dat is gaan thuisbezorgen maar waarbij het restaurant geen systemen heeft kunnen inrichten om de bestellingen te registreren en dit op losse briefjes bijhoudt. (Zie Par. 16 c)
- A25 De laatste situatie heeft niet zozeer betrekking op de situatie bij de werkgevers maar heeft te maken met de mogelijkheden van de accountant om de werkzaamheden uit te voeren. Zo kunnen inventarisaties per 1 maart, maar ook later, niet zijn uitgevoerd omdat de noodzaak niet was te voorzien.

Het kan ook zo zijn dat als gevolg van de maatregelen rondom corona het niet mogelijk is om bepaalde werkzaamheden uit te voeren. Door coronamaatregelen kan het bijvoorbeeld voor de accountant niet mogelijk zijn om inventarisaties bij te wonen. (Zie Par. 16 c)

A26 Onderstaand worden nog voorbeelden gegeven van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek: (Zie Par. 16 c)

- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode geen inventarisatie kunnen bijwonen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden, zoals het reconstrueren van voorraadstanden;
- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode de waardering van de onderhanden projecten niet kunnen bepalen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden;
- De werkgever sluit normaal gesproken elk kwartaal af en voert dan bepaalde interne beheersmaatregelen uit die in het kader van de NOW-vaststelling ook gewenst waren op andere momenten; (bijvoorbeeld bepalen stand OHW per project)
- Als gevolg van het verplicht thuiswerken zijn andere procedures en controles waarop de accountant moet steunen die de betrouwbaarheid van de netto-omzet moeten waarborgen niet meer effectief;
- Tekortkomingen in de AO/IB door wegvallen sleutelpersoneel als gevolg van in verband met de coronacrisis getroffen maatregelen in samenhang met de omvang van de organisatie. Dit kan betrekking hebben op bijvoorbeeld: het niet uitgevoerd zijn van maatregelen van interne beheersing, het onvoldoende zichtbaar hebben gedocumenteerd van de uitgevoerde maatregelen van interne beheersing of het aanwezig zijn van risico's in de betrouwbaarheid van de IT general controls die onvoldoende zichtbaar zijn beheerst doordat aanpassingen voor thuiswerken noodzakelijk waren;
- Gedurende de meetperiode zijn nieuwe activiteiten ontplooid die omzet genereren die vragen om nieuwe of gewijzigde procedures. Echter, er is nog geen volwassen en/of beschreven AO/IB voor deze nieuwe activiteiten/omzet;
- De organisatie heeft voorgaand(e) ja(a)r(en) een verklaring gekregen met beperking / oordeelonthouding door een onzekerheid in de controle rondom de AO/IB (objectieve verhindering gezien omvang organisatie) en heeft dit niet op korte termijn kunnen oplossen;
- Waarneming bij de werkgever is om gezondheids- / veiligheidsredenen niet toegestaan (bijvoorbeeld inventarisatie van de eindvoorraad of leegstandscontroles).

A27R Een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek kan zowel bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid voorkomen.

Wanneer dit voorkomt bij een redelijke mate van zekerheid en de accountant kan daardoor geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om te oordelen dat er geen materiële afwijking in de verantwoording zit dan verstrekt de accountant een andere dan een goedkeurende verklaring. (Zie Par. 16 c)

A27a Voor de bepaling van de NOW-groep zijn artikel 24a en 24b uit boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing. Daarnaast speelt voor buitenlandse entiteiten de vraag of in Nederland sociale lasten voor werknemers moeten worden betaald (SV-loon). De toepassing van artikel 24a en de toepassing van het SV-loon maken dat nieuwe groepen ontstaan die niet gelijk zijn aan die in het jaarrekeningenrecht. Ook kan door buitenlandse rapportage / administratieverplichtingen informatie ontbreken of niet eenvoudig te verkrijgen zijn die een Nederlandse groep in principe wel beschikbaar heeft.

Bij deze NOW-groepen moet een accountant als bedoeld in de Wet op het accountantsberoep (die in gewone omstandigheden mogelijk niet optreedt als groepsaccountant voor de betreffende groep in het kader van de controle van de jaarrekening) de omzetzijde van zekerheid voorzien. Dit kan ertoe

leiden dat de omvang van de groep niet of niet tegen economische verantwoorde kosten kan worden vastgesteld waardoor onvoldoende assurance-informatie over de volledigheid van de groep gekregen kan worden om tot de benodigde zekerheid te komen van de omzetzijning.

Of het economisch nog verantwoord is om verder onderzoek te doen gericht op het krijgen van de benodigde zekerheid is een beslissing die de accountant in overleg met de werkgever kan nemen. Voorwaarde om deze beslissing te nemen is wel dat:

- de risico inschatting is afgerond;
- dat er geen aanwijzingen zijn dat de groep op onjuiste wijze is bepaald op basis van de kennis van de accountant verkregen uit andere werkzaamheden bij de werkgever en zijn groep en de verkregen kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode.

Bij dit alles is het uitgangspunt wel dat de groep voldoet aan de door haar (in de opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst) aanvaarde verplichtingen om alle informatie beschikbaar te maken die de accountant relevant acht in het kader van de uit te voeren werkzaamheden. Er is dus geen sprake van een dergelijke inherente beperking als de accountant weet of behoort te weten dat de groep bepaalde informatie niet beschikbaar wil maken. Dat betekent niet dat de accountant een actieve onderzoeksplicht heeft. Deze bepaling is niet anders dan bij een gewone controleopdracht conform de NV COS. (Zie Par. 16 d)

A27aa Voor de bepaling van de uiteindelijke NOW-groep en de daaraan gekoppelde omzet is het van belang om voor de buitenlandse entiteiten vast te stellen of er sprake is van medewerkers met Nederlands SV loon (waarvoor aangifte van premies voor werknemersverzekeringen dient plaats te vinden). Deze entiteiten tellen dan immers mee voor de bepaling van de omzetzijning. In de meeste gevallen zal indien sprake is van een buitenlandse entiteit met Nederlands SV loon de premies betaald worden via een Nederlandse entiteit op basis van de fiscale verleggingsregeling. Een zeer beperkt aantal buitenlandse entiteiten zal rechtstreeks afdracht doen.

SZW schat in dat het aantal keren dat het voorkomt dat buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen loon in Nederland hebben beperkt is. Op grond hiervan is geconstateerd dat dit normaal gesproken geen risico op een materiele afwijking bij het bepalen van de omzetzijning zal opleveren. De impact kan wel groot zijn, maar de kans is normaal gesproken verwaarloosbaar.

In dit kader is er dan ook voor gekozen dat het in lijn met Standaard 330 paragraaf 18 volstaat om beperkte gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot dit onderwerp. Dit geldt uiteraard niet als de accountant kennis heeft van situaties waardoor de kans op buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland groter is. (Zie Par. 16 d)

A27ab Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid heeft een *inherent beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* wel invloed op de conclusie en zal dit in principe leiden tot een onthouding van een conclusie. Dit in tegenstelling tot bij een *inherent beperking in het kader van een NOW-onderzoek* die geen invloed heeft op de conclusie bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Beide soorten inherente beperkingen hebben invloed op het oordeel bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. 16 d)

A27ac Een NOW-groep wijkt af van een jaarrekeninggroep. Een jaarrekeninggroep wordt in Nederland veelal gevormd op basis van artikel 24b Boek 2 BW. Nu moet daarnaast gekeken worden naar dochtermaatschappijen en daaraan gelijkgestelde vennootschappen op grond van artikel 24a Boek 2 BW.

Niet alle entiteiten die onderdeel zijn van de groep op grond van artikel 24a en 24b Boek 2 BW zijn onderdeel van de NOW-groep. Buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen zonder loon in Nederland zijn geen onderdeel van de NOW-groep. (Zie Par. 16 g)

A27b Een samengevoegde NOW-opdracht kan betrekking hebben op één of meerdere aanvragen tot vaststelling van de NOW-regelingen. Het kan daarbij voorkomen dat binnen een opdracht verschillende soorten opdrachten kunnen worden uitgevoerd.

Denk bijv. aan een kleine werkgever die voor bepaalde NOW-verantwoordingsperiodes assurance nodig heeft en voor andere periodes een aan assurance verwante opdracht, of een verklaring van een derde deskundige. Dit kan in een samengevoegde opdracht.

Net als bij gecombineerde opdrachten kunnen werkgevers er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 16 m)

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

A28 Voor het goed uitvoeren van een NOW-onderzoek is het noodzakelijk kennis te nemen van de regeling en te voldoen aan het accountantsprotocol. (Zie Par. 17)

Het naleven van relevante vereisten

A29 Deze Standaard is een op zichzelf staande standaard. NBA heeft bij de totstandkoming van deze Standaard de voor de NOW-regeling relevante vereisten uit andere standaarden in ogenschouw genomen. Zo bevatten de controlestandaarden (NV COS) onder andere specifieke standaarden voor risicoanalyse, fraude, het niet voldoen aan wet- en regelgeving of continuïteit.

Waar in deze Standaard verwacht wordt dat de accountant aandacht besteedt aan deze onderwerpen is dat in deze Standaard in vereisten uitgewerkt. Daarbij is ervoor gekozen – ter voorkoming van onnodige doublures – om bepaalde vereisten in andere standaarden van overeenkomstige toepassing te verklaren. De accountant hoeft dus geen invulling te geven aan de andere vereisten in andere standaarden. In bijlage 1 van deze Standaard is in een tabel inzichtelijk gemaakt welke vereisten wel en niet van toepassing zijn.

Uiteraard gelden ook andere regels van de NBA zoals de NVKS, VGBA, ViO (voor assurance-opdrachten) en de NV NOCLAR. (Zie Par. 18)

A30 Het uitgangspunt is dat het voldoende is voor een NOW-onderzoek Assurance om aan de vereisten in deze Standaard en de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten te voldoen. Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden in aanvulling op de van toepassing verklaarde vereisten. (Zie Par. 18)

Ethische voorschriften

A31 Het NOW-onderzoek Assurance is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. De fundamentele beginselen zijn:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld. (Zie Par. 20)

A32 Een NOW-onderzoek Assurance is gericht op het verstrekken van zekerheid en dus een assurance-opdracht. Accountants moeten bij assurance-opdrachten zich houden aan de ViO en dus ook in het kader van een NOW-onderzoek Assurance. (Zie Par. 21)

Professioneel-kritische instelling

A33 De NOW kent een aantal inherente risico's die het voor de accountant bij een NOW-onderzoek nodig maken dat de accountant een professioneel-kritische instelling toepast. De accountant gebruikt een

professioneel-kritische instelling onder meer bij de evaluatie van assurance-informatie die de accountant verkrijgt bij het uitvoeren van de werkzaamheden. Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op: (Zie Par. 22)

- informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
- informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie;
- het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie om tot een oordeel of conclusie over de aanvraag tot vaststelling te komen.

Professionele oordeelsvorming

A34 Professionele oordeelsvorming ziet onder meer op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden, alsmede op het formuleren van een oordeel of conclusie op basis van de verkregen informatie. (Zie Par. 23)

A35 De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het NOW-onderzoek Assurance. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van deze Standaard en ethische beginselen. Dit houdt onder meer in: (Zie Par. 23)

- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een aanvaardbaar niveau van zekerheid is verkregen;
- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

A36 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtspartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 24)

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
- b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
- c het uitbrengen van de rapportage overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht

A37 De accountant moet hier o.a. aandacht besteden aan vereisten van de Wwft. (Zie Par. 26)
Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld bij de accountant die eerder de jaarrekening heeft samenge-

steld, maar bij de werkgever geen assurance-opdracht in het kader van NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren. Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze dienstverlener informatie heeft die accountants kan helpen bij het bepalen of zij de opdracht willen aanvaarden.

- A37a Werkgevers die gedurende meerdere periodes gebruik maken van de NOW, moeten per periode een aanvraag tot vaststelling indienen.
De werkzaamheden hiervoor kunnen in één dossier gedocumenteerd worden als onderdeel van een samengevoegde opdracht.
Daarnaast kan accountants gevraagd worden werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW-3 en NOW-4. Deze werkzaamheden voor NOW-3 en NOW-4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd, waarbij wel geldt dat per NOW-verantwoordingsperiode en de hierbij behorende aanvraag tot vaststelling een accountantsverklaring aan het UWV dient te worden verstrekt. In deze accountantsverklaring wordt een link gelegd tussen de NOW-verantwoordingsperiode die in de aanvraag tot vaststelling wordt genoemd en het object van onderzoek wat betrekking heeft op meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. De conclusie in de accountantsverklaring heeft betrekking op dat object van onderzoek. De accountant geeft bij een gecombineerde opdracht dus geen afzonderlijke conclusie per NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 26a)
- A38 Wanneer de werkgever onderdeel is van een groep of concern als bedoeld in de NOW-regeling, moet de accountant toegang hebben tot de omzet informatie en andere relevante informatie op het hoogste groepsniveau in overeenstemming met hetgeen hierover geschreven is in deze Standaard. (Zie Par. 27)
- A39 De vraag of een werkgever een onderzoek moet laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid is afhankelijk van het desbetreffende accountantsprotocol. (Zie Par. 28)
- A40 Het is toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid te aanvaarden als een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat.
Het is ook toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid te aanvaarden als een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat. (Zie Par. 28)
- A40a Het is mogelijk dat bij het aangaan van een NOW-opdracht nog niet bekend is welke werkzaamheden voor welke NOW-verantwoordingsperiode noodzakelijk zijn.
Dat kan bijvoorbeeld omdat de opdracht verstrekt wordt terwijl er nadien nog NOW-verantwoordingsperiodes komen. Het kan ook zijn dat achteraf blijkt dat bij de aanvraag tot vaststelling een andere verantwoording voldoet of noodzakelijk is.
In dergelijke gevallen kan worden volstaan met een addendum bij de opdrachtbevestiging om dit in vast te leggen. (Zie Par. 29)

Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance

Plannen van het onderzoek

- A41 Als de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden daar aanleiding voor geven zal de accountant de planning aanpassen.
Paragraaf 30 vereist dat opdrachtpartner en (kern)leden van het opdrachtteam betrokken zijn bij de planningswerkzaamheden. Dit kan bijvoorbeeld door het voeren van overleggen gericht op het onderkennen van risico's op materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten. (Zie Par. 30)
- A42 Zoals in het accountantsprotocol aangegeven, is het verstandig om de werkzaamheden in het kader van de NOW-regeling af te ronden na afronding van of gelijktijdig met de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2020, uiteraard passend binnen de termijnen van de regeling. Dit is vooral bij gebroken boekjaren een aandachtspunt.

In dat geval zal de accountant op een aantal plaatsen gebruik kunnen maken van het werk dat gedaan is in het kader van het jaarwerk. Hierbij houdt de accountant rekening met een mogelijk lagere materialiteit in het kader van de regeling door een geringer aantal te onderzoeken maanden. Het is daarbij niet nodig om al deze informatie over te nemen (en opnieuw te reviewen) in het dossier dat de accountant voor de opdracht in het kader van deze Standaard uitvoert. (Zie Par. 31)

- A43 Deze opdracht zal vaak andere risico's kennen en een andere materialiteit dan de opdracht tot controle van de jaarrekening. In dat kader zal het vaak nodig zijn om werkzaamheden aan te vullen of uit te breiden. Zo zullen er naar verwachting andere risico's op fraude gelden in het kader van de assurance-opdracht in het kader van de NOW dan in het kader van de jaarrekeningcontrole. Dit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de accountant het inzicht in de interne beheersmaatregelen op grond van paragraaf 46 dient te verbreden omdat er sprake is van andere risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude. (Zie Par. 32)

Voor het gebruik maken van eerdere werkzaamheden in het kader van de controle van de omzet in de referentie periode wordt verwezen naar paragraaf A57.

- A43a De regeling staat het toe om de werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes voor NOW-3 en NOW-4 te combineren als werkzaamheden voor één onderzoek met een daarbij passende materialiteit.

Daarbij is het wel vereist om per NOW-verantwoordingsperiode een accountantsverklaring te verstrekken, waarbij het object van onderzoek meerdere NOW-verantwoordingsperiodes betreft en de conclusie in de accountantsverklaring betrekking heeft op de gezamenlijke NOW-verantwoordingsperiodes. Een dergelijke rapportage kan overigens pas plaatsvinden nadat alle werkzaamheden zijn uitgevoerd betreffende het object van onderzoek. (Zie Par. 32a)

Documenteren van het onderzoek

- A44 De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de werkgever opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd en of het oordeel of de conclusie van de accountant voldoende is onderbouwd en aanvaardbaar is. Voldoende onderbouwd en aanvaardbaar betekent niet dat de ervaren accountant tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen, maar wel dat het oordeel of de conclusie voldoende onderbouwd is vanuit het dossier. (Zie Par. 33)

- A45 Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is bijvoorbeeld niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 33)

- A46 De accountant kan de rapportage pas afgeven als alle werkzaamheden zijn uitgevoerd en de accountant beschikt over voldoende en geschikte assurance-informatie. Daar doet de bepaling in paragraaf 34 niets aan af.

Bij bepaalde secties in het dossier van een samengevoegde opdracht kan het zijn dat er aanvullingen plaatsvinden naar aanleiding van elke NOW-rapportage (bijvoorbeeld in de sectie die in gaat op de risico analyse). Een dergelijke aanpassing is niet strijdig met de vereiste om de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. Uiteraard moet de informatie die voor een bepaalde periode relevant was, wel beschikbaar blijven.

De afronding van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe oordelen of conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooiën van de samenstelling van het definitieve opdracht dossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;

- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover de accountant met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

Tijdig betekent in normale situaties meestal binnen twee maanden na afgifte van het assurance-rapport. (Zie Par. 34)

A46a Bepaalde onderdelen van het dossier zullen in de loop van de opdracht aangepast worden aan veranderende omstandigheden van de opdracht of bij de werkgever, zoals bijvoorbeeld de sectie waarin de risico-analyse is vastgelegd.

Een dergelijke sectie hoeft niet formeel afgesloten te worden na de afronding voor een bepaalde periode. Wel moet het dossier tijdig de voor een periode relevante informatie bevatten en moet deze informatie – voor zover mogelijk – zijn geordend. (Zie Par. 34)

Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

A47 Tijdens de coronacrisis hadden veel werkgevers zorgen over het voortbestaan van hun organisaties. Dit kan er toe leiden dat een aantal van hen ervoor kiezen om te proberen de uitkering uit de NOW te maximaliseren door het plegen van verslaggevingsfraude. Alle drie de aspecten uit de fraudedriehoek kunnen hierbij aanwezig zijn: (Zie Par. 35)

- door de opzet van de regeling en variatie daarin is er inherent een aantal mogelijkheden tot manipulatie van de elementen die relevant zijn voor de berekening van de subsidie (gelegenheid);
- door grote financiële problemen kan de druk gevoeld worden om op oneerlijke wijze meer NOW-subsidie te claimen (druk);
- door de gevolgen die het niet plegen van fraude soms kan hebben voor de kansen van de organisatie van de werkgever om te overleven kunnen medewerkers die dit proberen dit mogelijk voor zichzelf verantwoorden (rechtvaardiging).

A48 In het accountantsprotocol is voorgeschreven op welke wijze een eventuele correctie op de loonsom moet worden aangebracht voordat het assurance-rapport kan worden verstrekt. (Zie Par. 37)

A49 De NV NOCLAR vraagt van accountants dat zij bij niet naleving van wet- en regelgeving eerst de organisaties aanzet om haar gedrag te verbeteren en pas als de organisatie niet voldoende doet om de gevolgen te redresseren en om herhaling te voorkomen kan het komen tot een melding bij de bevoegde instanties. Dit overigens niet voordat de organisatie op de hoogte is gebracht van het feit dat de accountant tot een melding wil overgaan. Een dergelijke melding vindt plaats als de accountant meent dat dit in het maatschappelijk belang noodzakelijk is.

Deze systematiek van handelen- eerst de mogelijkheid geven het gedrag te verbeteren en pas melden als dit niet wordt gedaan, sluit aan bij de regelgeving voor wettelijke controles zoals deze met betrekking tot oob's staat in artikel 7 over onregelmatigheden van de Europese verordening 537/2014 en in artikel 26 Wta en het daarop gebaseerde artikel 37 en 38 van het Bta. Overigens kennen beide bepalingen een vrijwaring bij te goeder trouw gedane meldingen.

Als een fraude of niet naleving met UWV is gecommuniceerd via een afkeurende verklaring dan zal een accountant naar verwachting niet concluderen dat het in het maatschappelijk belang noodzakelijk is om over te gaan tot een melding.

Een melding in het maatschappelijk belang is mogelijk wel nodig als een accountant naar aanleiding van een discussie over een mogelijke fraude of niet naleving middels een tussentijdse opzegging ont-heven wordt van de opdracht.

Een dergelijke melding moet in dit kader gedaan worden bij het UWV. (Zie Par. 39)

A50 De accountant past deze vereisten toe voor zover relevant voor de NOW-regeling. De accountant maakt hierbij onder meer gebruik van de risicotabel uit het accountantsprotocol. (Zie Par. 40)

A51 Standaard 250 maakt onderscheid tussen naleving van wet- en regelgeving die een directe invloed heeft op de vaststelling van bedragen in de financiële overzichten en de naleving van overige wet- en regelgeving. Die laatste categorie is niet relevant voor deze opdracht maar is onderdeel van de lopende opdracht voor de jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 41)

Risico-inschatting en het inspielen op ingeschatte risico's

Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode

- A52 De accountant verkrijgt daarbij voor zover relevant inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle van de NOW-verantwoording. De accountant evalueert de opzet, stelt de implementatie vast en toetst de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen voor zover noodzakelijk. Zoals aangegeven bij de toelichting op de planning mag de accountant - voor zover de werking van interne beheersingsmaatregelen afhankelijk is van de werking van andere meer indirecte interne beheersingsmaatregelen - gebruikmaken van het werk voor de jaarrekeningcontrole 2020 en eventueel voor de uitvoering van het onderzoek van de NOW-aanvraag tot vaststelling uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole 2020, tenzij de accountant aanwijzingen heeft dat gebruikmaken niet mogelijk is. Denk hierbij aan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de geautomatiseerde gegevensverwerking. De accountant moet op grond van de vereisten dan wel vaststellen dat deze werkzaamheden betrekking hebben gehad op de voor de NOW relevante periode. (Zie Par. 43)
- A52a Bij een gecombineerde opdracht (mogelijk vanaf NOW-3) zal het verschuiven van omzet tussen NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW-steun. De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht. Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetzdaling hoger dan 20% dan is het risico van verschuiving niet relevant voor de controle omdat de impact van de verschuiving op de NOW-subsidie nihil is. Als de percentages wel verschillend zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie. Stel dat de loonsom in 2 aansluitende NOW-verantwoordingsperiodes elk €100.000 is. Het subsidie percentage in de eerste periode is 125% en de tweede periode 100%. 10% omzet verschuiving van de 2e periode naar de eerste periode leidt dan tot €2.500 (10% van 25% van €100.000) meer subsidie. Pas als dit bedrag groter is dan 2% van de referentieomzet maal het aantal NOW-verantwoordingsperiodes is sprake van een materiële afwijking. Een dergelijk afwijking kan veel eerder worden bereikt als door de verschuiving 20% omzetverlies in een NOW-verantwoordingsperiode net wel of net niet wordt gehaald. (Zie Par. 43a)
- A53 Bijvoorbeeld als het omzetverlies rond de 20% is kan de accountant tot de conclusie komen dat de gekozen materialiteit te hoog is. (Zie Par. 44)
- A54 Voor deze regeling moet voor de werkzaamheden met betrekking tot de omzetzderving en de loonsom gewerkt worden met verschillende materialiteitsbepalingen. Over deze onderwerpen wordt ook een zelfstandig oordeel bepaald op grond van het accountantsprotocol. (Zie Par. 44)
- A55 De vereisten in de NOW zijn nader uitgewerkt in het onderdeel *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance*. Een lijst met mogelijke risico's van niet naleving van de NOW is opgenomen in bijlage 1 van het accountantsprotocol. (Zie Par. 45)
- A55a Zoals nader toegelicht in A27aa wordt het risico dat de omzetzdaling niet goed bepaald is doordat buitenlandse entiteiten met loon in Nederland (SV-loon) buiten de berekening worden gelaten, tenzij de accountant aanwijzingen van het tegengestelde heeft, niet als een risico op een materiële afwijking aangemerkt. (Zie Par. 45)
- A56 De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol geven een overzicht van mogelijke risico's op materiële afwijkingen en daaruit volgende mogelijke werkzaamheden. De uit te voeren werkzaamheden zijn afhankelijk van de risico's op een materiële afwijking die gelden voor een specifieke werkgever. Zo zullen de risico's voor een bouwbedrijf (onderhanden projecten) anders zijn dan voor een handelsonderneming of voor een horecaonderneming.

Het is niet noodzakelijk om voor niet relevante risico's uit de bijlage in het accountantsprotocol in het dossier te onderbouwen waarom deze niet relevant zijn in de gegeven situatie.

Veel van de risico's op een materiële afwijking zullen betrekking hebben op zaken die bij normale jaarrekeningcontroles minder relevant zijn doordat de belangen in het kader van de NOW-subsidie anders zijn dan bij een jaarrekeningcontrole.

Ook zullen andere werkzaamheden nodig zijn als de werkgever geopteerd heeft voor de regeling om op werkmaatschappij niveau de NOW te claimen.

Verder maakt het uit of een werkgever gebruik maakt van de NOW-regeling voor één of meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. Dit kan er toe leiden dat risico's toenemen of juist afnemen. Een voorbeeld hiervan is het verschuivingsgevaar tussen de NOW-1 periode en de NOW-2 periode waarbij voor de NOW-1 periode wel subsidie wordt verkregen en voor de NOW-2 periode niet. (Zie Par. 46)

A57 Een aantal werkzaamheden die in het kader van de NOW moeten worden uitgevoerd zijn afhankelijk van de situatie van de te onderzoeken entiteit goed uit te voeren met behulp van data-analyse en andere specifiek geprogrammeerde controles. Het kan dan ook verstandig zijn voor accountants om te overwegen waar data-analyse effectief en efficiënt kan worden toegepast.

Denk hierbij bijvoorbeeld aan een controle of betalingen ontvangen zijn voor de datum van facturatie, als een aanwijzing voor verschuiving van omzet.

Het bovenstaande neemt niet weg dat de accountant uiteindelijk verantwoordelijk is voor de gekozen controle-mix al dan niet met toepassing van data-analyse. (Zie Par. 47)

Omgaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid

A58B Een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid heeft -zoals toegelicht in de inleiding- als doel een redelijke mate van zekerheid (zoveel als redelijkerwijs mogelijk is), te benaderen. Daarbij is het uitgangspunt dat geaccepteerd wordt dat een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek de conclusie met een beperkte mate van zekerheid niet hoeven te beïnvloeden. Wel moeten de gevolgen van een dergelijke beperking voor zover redelijkerwijs mogelijk is, worden gemitigeerd door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 48B)

A59B Inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek kunnen leiden tot een onmogelijkheid om een redelijke mate van zekerheid te krijgen. Zie voor een toelichting hierop de definitie in paragraaf 16b en de toelichting daarop in paragrafen A17 - A20. (Zie Par. 49B)

A60B Aanvullende en/of alternatieve gegevensgerichte werkzaamheden kunnen de uit het steunen op interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen assurance-informatie niet (volledig) vervangen in situaties waar gegevensgerichte werkzaamheden alleen onvoldoende assurance-informatie geven. Toch verkrijgt de accountant hier wel additionele assurance-informatie uit. In het accountantsprotocol is beschreven dat dergelijke aanvullende werkzaamheden gericht op het risico van misbruik een randvoorwaarde zijn voor een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 49B)

Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek

A60a Het kan voorkomen dat de werkgever of een andere entiteit binnen de groep onvoldoende mee wil werken aan het onderzoek van de accountant. Dit kan er toe leiden dat de accountant onvoldoende assurance-informatie verkrijgt voor een goedkeurende accountantsverklaring. In een dergelijk geval zal de accountant een oordeelonthouding geven wegens een door het management opgelegde beperking. In een dergelijk geval kan de inherente beperking niet toegeschreven worden aan de *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* of een *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek*. De accountant past paragraaf 76 R, 76a R en 76b B dan ook niet toe bij het formuleren van zijn verklaring. (Zie Par. 49a)

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies

- A61 Voor werkgevers die deel uitmaken van een groep, wordt de omzetzijging in principe op het hoogste groepsniveau bepaald.
Dit hoeft niet te gelden als de groep als geheel een omzetzijging lager dan 20% heeft. In dat geval kan de omzetzijging onder voorwaarden gebaseerd worden op het werksamenwerkingsniveau van de werkgever. Zie hiervoor artikel 6a uit de NOW-1-regeling of artikel 7 en 17 uit de NOW-2-regeling, artikel 6 in combinatie met artikel 14 uit de NOW-3 regeling, artikel 7 en 16 uit de NOW-4 regeling en het accountantsprotocol. (Zie Par. 50)
- A62 Als een rechtspersoon behorend bij het loonheffingsnummer onderdeel is van een groep, dan wordt de groep bepaald volgens de definitie van de regeling. (Zie Par. 50)
- A63 De referentie-omzet is voor bestaande organisaties van de werkgever in principe de omzet over het kalenderjaar 2019 gedeeld door een aantal maanden (de referentieperiode). Dit geldt ook in het geval dat er sprake is van een gebroken boekjaar (2019/2020) of wanneer er sprake is van een verlengd boekjaar 2019.
De referentieperiode wijkt af als de organisatie van de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond of als de activiteiten in de loop van 2019 zijn toegenomen door overgang (van een onderdeel) van een organisatie. (Zie Par. 51)
Voor een toelichting op de berekening van een afwijkende referentieperiode wordt verwezen naar het accountantsprotocol.
- A64 De omzet voor 2019 kan worden overgenomen uit de gecontroleerde, beoordeelde of samengestelde jaarrekening(en) 2019 wanneer het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.
Er geldt een uitzonderingssituatie voor beoordeelde of samengestelde jaarrekeningen die zijn vastgesteld na 1 april 2020 en waar de accountant in het kader van de beoordeling of het samenstellen geen of onvoldoende aandacht besteed heeft aan het risico met betrekking tot de juistheid of afgrenzing van de omzet 2019.
Voor gebroken boekjaren en omzet voor afwijkende referentieperiodes die onderdeel uitmaken van een periode die nog niet is gecontroleerd zal de accountant voor zover mogelijk assurance-informatie verkrijgen die vergelijkbaar is met de controle-informatie die een accountant normaal gesproken verkrijgt bij de controle van de jaarrekening. (Zie Par. 51)
- A64a Wanneer een werkgever meerdere aanvragen doet in het kader van de NOW, en de groep niet verandert, dan hoeven de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoek van de omzet 2019 slechts één keer te worden uitgevoerd, waarbij de eventueel benodigde werkzaamheden bepaald worden op basis van de eerste NOW-periode waarvoor de NOW-subsidie wordt aangevraagd.
Wanneer de groep wel verandert, dan zal de impact hiervan op de eerder gecontroleerde omzet 2019 moeten worden onderzocht. (Zie Par. 51)
- A65 De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol bevatten mogelijke werkzaamheden per risico op een materiële afwijking.
De gekozen omzetperiode staat vermeld in de aanvraag van de NOW zoals verzonden door de werkgever aan het UWV.
Voor de definitie van omzet wordt verwezen naar de regeling. (Zie Par. 52)
- A66 De omzetzijging wordt vastgesteld door het verschil tussen de referentie-omzet in 2019 en de omzet in de gekozen meetperiode in 2020, te delen door de referentie-omzet in 2019. De uitkomst van deze berekening wordt uitgedrukt, in hele procenten en naar boven afgerond. (Zie Par. 53)
- A66a Zoals in paragraaf A27aa wordt uitgelegd, wordt het risico op materiële afwijkingen door het onjuist bepalen van de entiteiten met SV-loon normaal gesproken als verwaarloosbaar aangemerkt. In die gevallen volstaan de in paragraaf 53a aangegeven werkzaamheden.

Met het feit dat professionele oordeelsvorming toegepast moet worden bij het selecteren van 15 entiteiten bij de eerste twee bullets van paragraaf 53a wordt beoogd dat de accountant op grond van zijn kennis die entiteiten kiest waarvan de accountant verwacht dat de kans het grootst is dat daar relevante informatie vandaan komt. (Zie Par. 53a)

Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek

A66b Bij een groep zal de accountant in het kader van zijn risico analyse nagaan wat de risico's zijn op een materiële afwijking als gevolg van fouten of fraude in de bepaling van de omzetsdaling. Deze afwijkingen kunnen ontstaan door een aantal oorzaken:

- het groepshoofd van de NOW-groep is niet goed bepaald;
- bij het bepalen van de groep is geen rekening gehouden met het feit dat artikel 24a Boek 2 BW ook van toepassing is voor het groepsbegrip van de NOW;
- buitenlandse entiteiten zijn ten onrechte niet of wel toegevoegd aan de NOW-groep omdat zij wel of geen werknemers in dienst hebben aan wie Nederlands SV-loon wordt betaald.

De accountant zal uiteraard in spelen op de risico's op materiële afwijkingen als gevolg hiervan bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW. Bij het inspelen op de risico's kan blijken dat de accountant niet in staat is om op economisch verantwoorde wijze een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de omzetsdaling op grond van onzekerheden over de groep. Het is aan de accountant, al dan niet in overleg met de werkgever, om te bepalen wanneer het economisch niet meer verantwoord is om door te gaan.

De accountant mag dan een oordeelonthouding geven mits de accountant tenminste de in artikel 53b genoemde werkzaamheden heeft uitgevoerd en daaruit geen aanwijzingen heeft dat de NOW- groep onjuist is bepaald. Dergelijke aanwijzingen dient de accountant uiteraard op te volgen. Uiteraard geldt het bovenstaande alleen als de groep wel in voldoende mate meewerkt aan het onderzoek van de accountant. De entiteit of het groepshoofd kan er dus niet voor kiezen om bepaalde informatie niet aan te leveren. (Zie Par. 53b)

Een deel van de werkzaamheden zoals beschreven in paragraaf 53b kan de accountant al uitgevoerd hebben voordat de accountant tot de conclusie kwam dat tegen economisch aanvaardbare geen voldoende en geschikte controle-informatie kon worden verkregen. Die werkzaamheden hoeven niet nogmaals te worden uitgevoerd.

Assurance-informatie

Volgende en geschikte assurance-informatie

A67 Sectie 5 van de controlestandaarden in de NV COS gaat over het verkrijgen van controle-informatie. Ook bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW is het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie een belangrijke activiteit. De accountant zal hierbij veelal gebruik maken van methoden en technieken die nader zijn uitgewerkt in de controle-aanpak van de accountantseenheid waar de accountant werkzaam voor is. Ook de controlestandaarden geven een aantal vereisten die voor zover relevant in deze sectie zijn overgenomen.

Aan standaarden of vereisten in de controlestandaarden die in verreweg de meeste gevallen niet relevant zijn in het kader van een NOW- onderzoek wordt geen aandacht besteed in deze sectie van de Standaard. (Zie Par. 57)

Voorraden

A68 Het assurance-rapport van de accountant in het kader van de NOW heeft op zich geen betrekking op de voorraden. Wel kan de controle op de voorraden effect hebben op de controle van de volledigheid van de omzet, maar dit kan mogelijk met alternatieve werkzaamheden worden gedaan. (Zie Par. 58)

Cijferanalyses

A69 Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden in het kader van de NOW-subsidie dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een goede verwachting als basis voor een cijferanalyse op te bouwen.

Gevolg is dat deze vereiste van de accountant vraagt om goed te overwegen of het gebruik van cijferanalyses passend is. (Zie Par. 60)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep

A70 De accountant van een werkgever die gebruik maakt van deze paragraaf wordt geacht een deugdelijke grondslag te hebben voor het afgeven van een verklaring op grond van de voorgeschreven werkzaamheden.

Deze verklaring kan gebruikt worden ten aanzien van:

- het onderzoek van de omzet van de groep;
- de controle of de groepsomzetdaling minder dan 20% is als voorwaarde voor een aanvraag op werkmaatschappij niveau.
- het onderzoek van de naleving van het verbod op uitkering van bonussen en dividenden en de inkoop van eigen aandelen.

De accountant van de groep is op grond van deze Standaard ongedeeld verantwoordelijk voor de verstrekte zekerheid bij de omzetdaling van de groep waarbij de accountant van de groep de vereisten uit paragrafen 65 en 66 toepast. (Zie Par. 64)

A71 In het 4^e lid van paragraaf 64 staat: 'al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording'. Deze zinsnede wijst op de mogelijkheid dat de specificatie aangeeft welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentieomzet was, wat hun omzet in de meetperiode was en wat hun omzetdaling is geweest, welke zowel door de groep kan worden aangeleverd of door de accountant kan worden opgesteld. In het laatste geval is sprake van direct reporting.

Het lijkt het meest voor de hand te liggen dat de groep deze informatie zelf aanlevert, maar direct reporting is niet uitgesloten. (Zie Par. 64)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

A72 Gezien het tijdelijke karakter van de NOW-regeling en de focus op frauderisico's zal het eventueel gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors beperkt zijn.

Directe ondersteuning zoals beschreven in Standaard 610 paragrafen 33-35 is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van artikel 24a uit de *Verordening accountantsorganisaties* en kan bij organisaties met een wettelijke controle daarom ook hier niet worden toegepast. (Zie Par. 67)

Onderzoeksbevindingen en rapportering

Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling

A73 In het accountantsprotocol is vastgelegd welk niveau van zekerheid is vereist in een bepaalde situatie. (Zie Par. 71)

A73a Dit kan van toepassing zijn op NOW-verantwoordingsperiodes vanaf NOW-3. (Zie Par. 72a)

Vorm van het oordeel of de conclusie

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie

A74 In deze situaties hanteert de accountant bewoordingen naar analogie van Standaard 705. (Zie Par. 74)

A75 Bij het vaststellen of de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft om te concluderen dat er geen materiële afwijking zijn, evalueert de accountant het gezamenlijk effect van onge-

corrigeerde fouten die gezamenlijk niet materieel zijn en de maximale impact van onzekerheden over het bestaan van afwijkingen. (Zie Par. 74)

Aanvullende bepalingen met betrekking tot rapportage

Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen

- A76 Conform het accountantsprotocol wordt een verklaring met beperking alleen afgegeven als de afwijkingen en onzekerheden kwantificeerbaar zijn en binnen een bepaalde bandbreedte vallen. De uitkomsten van de pro-forma berekening maken het voor het UWV mogelijk om op eenvoudige wijze de subsidie vast te stellen. (Zie Par. 75)
- A77 De accountant heeft geen verantwoordelijkheid voor de gekozen methodiek of voor de korting die het gevolg is van de gekozen methodiek. Uiteraard is de accountant wel verantwoordelijk voor het goed uitvoeren van de berekening en voor het goed overnemen van de uitkomsten in de verklaring. (Zie Par. 75)
- A78 Omdat het alleen gaat om een berekening ten behoeve van de NOW-afrekening en niet om weer te geven wat de accountant meent dat de omzetsdaling moet zijn is het toelaatbaar om de berekening te maken. Hierbij is van belang dat de voorgestelde methodiek is bepaald door de minister in het accountantsprotocol en gedeeld met het parlement. Daarbij komt dat de uitkomsten alleen gedeeld worden met het Ministerie van SZW en het UWV en niet met andere partijen gedeeld mogen worden. (Zie Par. 75)

Met betrekking tot de oordeelonthouding

- A79R Het ministerie van SZW en het UWV bepalen op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Dit is niet anders dan in andere situaties waarbij gebruikers op basis van de verklaring hun economische beslissingen bepalen. In dat kader wordt ook van de accountant verwacht dat de impact van alle redenen die leiden tot een niet goedkeurend oordeel zoveel mogelijk worden bepaald. In dit geval is niet alleen de kwantitatieve impact maar zijn ook de kwalitatieve omstandigheden rondom de redenen voor de gebruikers relevant om de impact op hun beslissingen goed te wegen. In dat kader neemt de accountant ter voorkoming van misverstanden genoemde bepaling in de verklaring op als de oordeelonthouding uitsluitend voorkomt uit inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. (Zie Par. 76R)
- A79b B Zoals in A79R aangegeven bepalen het ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding of zoals in dit geval de onthouding van een conclusie zal hebben voor de subsidie. Bij een beperkte mate van zekerheid spreken inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek geen rol. (Zie Par. 76bB)
- A79a R Zoals in A79 R aangegeven bepalen het ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Het maakt voor de bepaling van de NOW-steun niet uit of een oordeelonthouding alleen voortkomt uit een 'inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek' of uit een dergelijke inherente beperking in combinatie met één of meerdere inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek. Vandaar dat gekozen is voor de formulering zoals weergegeven in deze paragraaf. (Zie Par. 76aR)

Assurance-rapport

- A80 Het hanteren van de formats op de website van het UWV (www.uwv.nl) is van belang voor de verwerking bij het UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 77)
- A81 Zoals uit de inhoudsopgave van de NV COS blijkt staan er rapporteringsverplichtingen in de volgende secties:

- 700-799 - Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden;
- 800-899 - Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten. Paragraaf 50 uit Standaard 700 vereist dat verklaringen bepaalde informatie moeten bevatten om een verwijzing naar de NV COS te rechtvaardigen. De actuele versies zijn te vinden op www.nba.nl. (Zie Par. 77)

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie

A82 Omdat de vereisten over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie niet worden benoemd in de standaarden inzake opdrachten met een beperkte mate van zekerheid, is voor die opdrachten aansluiting gezocht bij de bepalingen uit Standaard 720. (Zie Par. 78)

Bijlage 1 Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard

Bron	Vereisten van overeenkomstige toepassing (verwijzing naar paragrafen desbetreffende Standaarden)	Vereisten specifiek gemaakt in deze standaard	Ref. in deze standaard	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
200		14 - 22	17 - 23	23 - 24	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
210		6 - 20	26 - 29	21	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
220	20 - 25	8 - 19	24 - 25		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, mede gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
230	9, 11, 15 - 16	7 - 8, 10, 13 - 14	33 - 34	12	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
240	13 - 48		35 - 40		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
250	13 - 30		35 - 39, 41		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
260		11 - 23	42		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, behoort gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
265				7 - 11	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
300	8 - 11	5 - 7, 12 - 13	30 - 32		

315	5 - 32		43, 45 - 46		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
320	10 - 14		44		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling gebaseerd op het accountantsprotocol
330	5 - 23, 25 - 30		47, 48B, 49B	24	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
402	9 - 22		68		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
450		5 - 15	71 - 72		Toegesplitst op de NOW-regeling
500	7 - 11	6	57		
501	4 - 8		58	9 - 13	
505	7 - 16		59		
510				5 - 13	Indien eerste opdracht dan in het kader van jaarrekeningcontrole
520	5, 7		60	6	
530	6 - 15		61		
540	13 - 39		62		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
550	12 - 28	11	63		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
560	6 - 13		57	14 - 17	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
570				10 - 26	

580	14 - 20	9 - 13	70		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
600 ⁴	11 - 50		65 - 66		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling indien optredend als groeps-accountant
610	15 - 32, 36 - 37		67	33 - 35	Directe ondersteuning is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van art 24a van de Verordening accountantsorganisaties (Vao)
620	7 - 15		69		
700		10 - 13, 15 - 17, 19, 20 - 52	71 - 73, 77 - 78	14, 18, 53, 54	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats
705		6 - 30	74 - 76R		Toepassing met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats
720	15 - 20	13 - 14, 21 - 25	78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
800		8 - 14	17 - 78		De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording

805		7 - 17	17 - 78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording

4 Zoals opgenomen in de Nadere Voorschriften controle- en overige standaarden, gepubliceerd in Staatscourant 2022, 32525.

3950N Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument

Inleiding	1 -5
<i>Toepassingsgebied</i>	3-4
<i>Ingangsdatum</i>	5
Doelstellingen	6 -7
Definities	8 -9
Vereisten	10-91
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard</i>	10-15
<i>Ethische voorschriften</i>	16
<i>Aanvaarding en continuering</i>	17 -28
<i>Kwaliteitsbeheersing</i>	29-34
<i>Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en –technieken</i>	35 -37
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	38 -45
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	46-66
<i>Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria</i>	67
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	68 -70
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	71 -78
<i>Goedkeurende en aangepaste conclusies</i>	79 -83
<i>Digitaal ondertekenen</i>	84
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	85
<i>Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat</i>	86
<i>Documentatie</i>	87 -91
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1 -A56
<i>Inleiding</i>	A1 -A7
<i>Doelstellingen</i>	A8-A9
<i>Definities</i>	A10-A13
<i>Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de vereisten van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard</i>	A14-A15
<i>Ethische voorschriften</i>	A16
<i>Aanvaarding en continuering</i>	A17-A24
<i>Kwaliteitsbeheersing</i>	A25
<i>Het plannen en uitvoeren van de opdracht</i>	A26-A32
<i>Het verkrijgen van assurance-informatie</i>	A33-A44
<i>Het vormen van de assurance-conclusie</i>	A45-A46
<i>Het opstellen van het assurance-rapport</i>	A47-A52
<i>Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat</i>	A53-A54
<i>Documentatie</i>	A55-A56

Inleiding

- 1 Deze Standaard behandelt de assurance-opdracht die het doel heeft een conclusie te verschaffen of een digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
- 2 Bij een digitaal verantwoordingsdocument kan de accountant onder meer zekerheid geven over:
 - de verantwoordingsinformatie in het document. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen:
 - de inhoud van het document (bijvoorbeeld of de verantwoordingsinformatie een getrouw beeld geeft); of
 - de inhoud op de afzonderlijke onderdelen (data-level assurance); en (Zie Par. A5)
 - het voldoen van het digitaal verantwoordingsdocument aan de van toepassing zijnde criteria.

Toepassingsgebied

- 3 Een assurance-opdracht die onder deze Standaard wordt uitgevoerd is bedoeld om vast te stellen of een digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. (Zie Par. A6)
- 4 Een in paragraaf 3 beschreven opdracht zal veelal samen worden uitgevoerd met een andere assurance-opdracht om een conclusie te verschaffen over de verantwoordingsinformatie in het digitaal verantwoordingsdocument.
Een dergelijke opdracht wordt in deze Standaard aangeduid als een samenvallende opdracht. In dat geval kan de accountant in één verklaring rapporteren, tenzij de regelgeving zich daar tegen verzet. (Zie Par. A7)

Ingangsdatum

- 5 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 6 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht volgens deze Standaard zijn de doelstellingen van de accountant:
 - a het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of het bestand of de set van bestanden, die het digitaal verantwoordingsdocument vormen, in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de van toepassing zijnde criteria voldoet. (Zie Par. A8 en A9)
 - b het tot uitdrukking brengen van een conclusie in een schriftelijk rapport; en
 - c het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.
- 7 In die gevallen waarin er geen redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:
 - een onthouding van een conclusie formuleert; of
 - de opdracht teruggeeft (of ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities

- 8 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *criteria* - criteria als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel c, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A10)

- b *digitaal verantwoordingsdocument* – bestand of set van bestanden die gezamenlijk maken dat een verantwoording digitaal gelezen kan worden en eventueel ook voor de mens, al dan niet met daartoe geschikte software, leesbaar is. (Zie Par. A11)
 - c *samenvallende opdracht* – opdracht waarbij de accountant gevraagd wordt zekerheid te verstrekken over de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie in een digitaal verantwoordingsdocument en over de vraag of het digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. (Zie Par. A12)
 - d *verantwoordingsinformatie* – informatie die een verantwoordelijke partij verstrekt in het digitale verantwoordingsdocument over het onderzoeksobject, voor zover deze informatie geen betrekking heeft op de technische inrichting van het verantwoordingsdocument conform de daarvoor geldende technische criteria. (Zie Par. A13)
- 9 De definities in de Standaarden 000N t/m 800 en 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard

Het naleven van deze Standaard

- 10 De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaarden tenzij de accountant deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard. (Zie Par. A14)

Tekst van de Standaard

- 11 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten

- 12 Behoudens hetgeen gesteld is in de paragrafen 13 en 14 dient de accountant alle vereisten van deze Standaard na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld.
- 13 In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in deze Standaard. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht.
- 14 De accountant die een (samenvallende) opdracht uitvoert, dient de vereisten uit deze Standaard toe te passen, tenzij in de vereisten in deze Standaard is aangegeven dat zij samen mogen worden uitgevoerd met de vereisten voor vergelijkbare werkzaamheden in de Standaarden die op de andere opdracht van toepassing zijn. (Zie Par. A15)

Het niet bereiken van een doelstelling

- 15 Wanneer een doelstelling van deze Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard

vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 87 van deze Standaard.

Ethische voorschriften

- 16 De accountant dient de VGBA en de ViO na te leven of –indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A16)

Aanvaarding en continuering

- 17 De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
- 18 De accountant dient een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument alleen te aanvaarden of te continueren wanneer:
- a de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
 - b de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken (Zie Par. 29); en
 - c de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
 - i het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en
 - ii het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.
- 19 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.
- 20 Een entiteit kan er voor kiezen om te voldoen aan verdergaande criteria bij het aanmaken van een digitaal verantwoordingsdocument dan de op grond van wet- en regelgeving van toepassing zijnde criteria voor het aan te maken digitaal verantwoordingsdocument.
Een accountant dient een assurance-opdracht met betrekking tot een dergelijk digitaal verantwoordingsdocument alleen te accepteren wanneer de verdergaande criteria niet leiden tot strijdigheid met de vereisten die gelden voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument en dat aan de van toepassing zijnde criteria wordt voldaan. (Zie Par. A17 en A18)

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

- 21 Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of:
- a de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en
 - b de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
 - i de verantwoordingsinformatie is geschikt om in een digitaal verantwoordingsformaat weer te geven;
 - ii van toepassing zijnde criteria zijn gedefinieerd voor het te gebruiken digitale formaat voor het digitaal verantwoordingsdocument; (Zie Par. A19 en A20)
 - iii de accountant verwacht in staat te zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen;
 - iv de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, zal worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en

- v de criteria en de eventueel te gebruiken hulpbestanden voor de gebruikers van het digitaal verantwoordingsdocument zijn beschikbaar of worden beschikbaar gesteld.
- 22 De accountant die zekerheid verstrekt over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument waarbij geen sprake is van een samenvallende opdracht, licht in een paragraaf inzake overige aangelegenheden toe wat diens betrokkenheid is geweest bij de in het digitaal verantwoordingsdocument opgenomen verantwoordingsinformatie. (Zie Par. A21 en A22)
- 23 Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. De accountant dient derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

- 24 Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren van een onthouding van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

- 25 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie Par. A23)
- 26 Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

- 27 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie Par. A24)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving

- 28 In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport bij een digitaal verantwoordingsdocument in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
- a of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
 - b zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.
- Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de

accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Kwaliteitsbeheersing

Kenmerken van de opdrachtpartner

29 De opdrachtpartner dient:

- a werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS of een minimaal gelijkwaardig kwaliteitssysteem dat gebaseerd is op wet- en regelgeving, toepast;
- b competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken; en (Zie Par. A25)
- c over voldoende competentie te beschikken betreffende het toepassen van de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van het digitale verantwoordingsdocument om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden.

Toewijzing van het team

30 Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie inzake het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate:

- a ervan overtuigd te zijn dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken om:
 - i de opdracht overeenkomstig deze Standaard en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
 - ii het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.
- b ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
 - i een door de accountant ingeschakelde deskundige, en
 - ii een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

31 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:

- a het uitvoeren van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
- b het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing en toezicht) om de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten na te leven;
- c het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of voor de datum van het assurance-rapport;
- d geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
- e passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.

32 De opdrachtpartner dient door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. Indien via het stelsel van kwali-

teitsbeheersing van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient de opdrachtpartner in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende maatregelen te bepalen.

- 33 Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van de accountantseenheid die blijken uit de meest recente informatie die door de accountantseenheid en, indien van toepassing en voor zover relevant, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 34 Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd bij opdrachten waarvoor op grond van wet- of regelgeving een kwaliteitsbeoordeling is vereist, of waarvoor de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist. Voor deze opdrachten geldt dat:
- a de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid dient te nemen voor het met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreken van significante aangelegenheden die zich tijdens de opdracht voordoen. De opdrachtpartner mag het assurance-rapport niet dateren voordat die beoordeling is afgerond; en
 - b de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie dient uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die getrokken zijn bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient het volgende in te houden:
 - i bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
 - ii beoordeling van de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument en het voorgestelde assurance-rapport;
 - iii beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
 - iv evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport alsmede de overweging of het voorgestelde assurance-rapport passend is.
- De accountant en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen bij een samenvallende opdracht waarbij bij elke opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij beide opdrachten administratief en uitvoeringstechnisch als één opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling behandelen.

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en -technieken

- 35 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij de accountant er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat.
- 36 De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.
- 37 De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

- 38 De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. (Zie Par A26, A27)
- 39 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:
- of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
 - of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
- 40 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat niet voldaan kan worden aan het gestelde in paragraaf 17 dan dient de accountant het effect op de eigen werkzaamheden en de rapportering te overwegen of te overwegen om de opdracht terug te geven. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden.

Materialiteit

- 41 De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij:
- het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - het evalueren of de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument geen afwijking van materieel belang bevat.
- 42 Bij het in aanmerking nemen van de materialiteit dient de accountant voor zover relevant voor de opdracht onderscheid te maken in materialiteit op drie niveaus:
- de materialiteit in het kader van het voldoen aan de technische vereisten;
 - de materialiteit die gebruikt wordt bij het bepalen of alle relevante informatie is gemarkeerd; en
 - de materialiteit die gebruikt wordt om te bepalen of informatie juist is gemarkeerd.
- Al deze materialiteitsbegrippen zijn primair kwalitatief van aard. (Zie Par. A28, A29 en A30)

Inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht

- 43 De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen- of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op het te onderzoeken digitale verantwoordingsdocument;
 - de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en onderzoek heeft gedaan naar de totstandkoming en de kwaliteit van het digitale verantwoordingsdocument; en
 - de vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van het digitale verantwoordingsdocument gebruik heeft gemaakt van deskundigen.
- 44 De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het digitale verantwoordingsdocument en in de overige omstandigheden van de opdracht om: (Zie Par. A31)
- risico's op afwijkingen van materieel belang bij het toepassen van de criteria in het digitale verantwoordingsdocument te identificeren en in te schatten; en (Zie Par. A32)

- b daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om de conclusie van de accountant te onderbouwen.
- 45 Bij het verwerven van inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het opstellen van het digitale verantwoordingsdocument. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor de informatie over het onderzoeksobject.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

- 46 De accountant dient op basis van verkregen inzicht: (Zie Par. A33):
- a risico's op afwijkingen van materieel belang bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria op het digitale verantwoordingsdocument te identificeren en in te schatten (Zie Par. A34); en
 - b werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om daarmee de te vormen conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent het digitale verantwoordingsdocument die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument te omvatten wanneer:
 - i de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
 - ii andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.
- 47 Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren om te onderzoeken of: (Zie Par. A35)
- het digitale verantwoordingsdocument voldoet aan de technische specificaties zoals deze zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
 - waar dat vereist wordt, alle relevante informatie in het digitale verantwoordingsdocument volledig is gemarkeerd zoals dat voorgeschreven is in de van toepassing zijnde criteria;
 - waar dat vereist wordt de te markeren informatie juist is gemarkeerd met gebruikmaking van de in de van toepassing zijnde criteria beschreven taxonomie;
 - het eventueel gebruik maken van klant specifieke aanpassingen gerechtvaardigd is en of deze conform de daarvoor geldende van toepassing zijnde criteria zijn opgesteld.

Herziening van risico-inschatting

- 48 De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria op het digitaal verantwoordingsdocument kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop de accountant aanvankelijk de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd, dient de accountant de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen.

- 49 Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:
- a assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
 - b de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
- In die gevallen dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient de accountant het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.
- 50 De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn.

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 51 Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook:
- a te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige;
 - b voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige;
 - c met de door de accountant ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en
 - d de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

- 52 Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A36 en A37)
- 53 Een opdrachtgever kan een serviceorganisatie vragen om een digitaal verantwoordingsdocument op te stellen. De accountant kan daarbij willen steunen op de interne beheersing van de opdrachtgever en de service organisatie. Als de service organisatie daarvoor een Standaard 3402 type 1 of 2 ter beschikking stelt dient de accountant na te gaan: (Zie Par. A38, A39)
- wat de reikwijdte is van het onderzoek (type 1 of 2);
 - op welke interne controles de accountant wil steunen;
 - welke interne controles geacht worden bij de opdrachtgever te zijn geïmplementeerd ter ondersteuning van die controles en de implementatie daarvan vast te stellen;
 - welke bevindingen in het rapport staan met betrekking tot de interne controles bij de service organisatie;
 - welke bevindingen de accountant heeft met betrekking tot het testen van de ondersteunende controles; en
 - aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen en uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te krijgen.

- 54 Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant, het volgende te doen:
- a de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
 - b inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
 - c de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.
- 55 Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant het volgende te evalueren:
- a de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
 - b het competentieniveau van de interne auditfunctie;
 - c of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
 - d of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.
- De accountant dient geen gebruik te maken van directe ondersteuning door de interne auditfunctie. Indien de accountant het onderzoek naar het digitale verantwoordingsdocument combineert met een andere assurance-opdracht, bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole, dan kan de accountant gebruikmaken van in het kader van die opdracht verkregen informatie over de in a, b en c genoemde onderwerpen. De accountant kan daarbij verwijzen naar documentatie opgenomen in het dossier van de andere opdracht. (Zie Par. A40)
- 56 De accountant dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Vergelijkende informatie

- 57 De accountant dient wanneer vergelijkende informatie is gemarkeerd na te gaan of de vergelijkende informatie op dezelfde wijze is gemarkeerd als in de voorgaande rapportage periode. Indien de markering afwijkt dient de accountant vast te stellen dat de gewijzigde markering passend is en voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. De accountant evalueert of de gewijzigde markering een aanwijzing is dat de markering in het vorig jaar een materiële afwijking bevatte en gaat indien dit het geval is na of dit invloed moet hebben op de verklaring van dit jaar of moet leiden tot actie met betrekking van de verklaring in het vorig jaar.

Schriftelijke bevestigingen

- 58 De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft: (Zie Par. A41)
- a waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is; (Zie Par. A42)
 - b met betrekking tot de meting of evaluatie van het digitale verantwoordingsdocument ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, en dat zij alle relevante aangelegenheden in de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument hebben weergegeven.
- 59 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor het geven van zekerheid over het voldoen aan de criteria in het digitale verantwoordingsdocument relevant is, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie Par. A43)

- 60 Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor het geven van zekerheid over het voldoen aan de criteria in het digitale verantwoordingsdocument van materieel belang zijn dient de accountant:
- a de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
 - b te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
- 61 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn

- 62 Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant:
- a de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;
 - b de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
 - c gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport

Opvolging en evaluatie van geconstateerde afwijkingen

- 63 Als de accountant afwijkingen constateert bij de uitvoering van de opdracht dan dient de accountant er bij het management op het passende niveau op aan te dringen om deze te laten corrigeren.
- 64 Mocht het management afwijkingen niet willen corrigeren, dan dient de accountant na te gaan wat de reden hiervoor kan zijn en of dit in algemene zin iets zegt over de integriteit van het management.
- 65 De accountant dient de niet-gecorrigeerde afwijkingen waar passend te communiceren met de met governance belaste personen.
- 66 Van afwijkingen die niet zijn gecorrigeerd dient de accountant na te gaan of deze tot materiële afwijkingen leiden, de accountant zal hierbij een evaluatie maken per aspect van de materialiteit zoals genoemd in paragraaf 42. Daarnaast dient de accountant ook na te gaan of afwijkingen op de verschillende aspecten die los van elkaar niet materieel zijn, gezamenlijk misschien wel materieel zijn. Daarbij neemt de accountant ook mee dat een verschil tussen de voor de mens leesbare en machine leesbare versie de betrouwbaarheid van de verslaggeving aantast en daarmee het vertrouwen in de controle. Deze afweging zal vooral op professionele oordeelsvorming van de accountant gebaseerd zijn. (Zie Par. A44)

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

- 67 De accountant dient te evalueren of de informatie over het digitaal verantwoordingsdocument op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft.

Het vormen van de assurance-conclusie

- 68 De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Daarbij dient de accountant alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegen-

spreekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient de accountant de implicaties voor de conclusie in paragraaf 69 in aanmerking te nemen. (Zie Par. A45, A46)

- 69 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of het digitale verantwoordingsdocument vrij is van een afwijking van materieel belang. Bij het vormen van die conclusie dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- de conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn.
- 70 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient de accountant, naar gelang passend:
- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; of
 - de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance-rapport

- 71 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitaal verantwoordingsdocument. (Zie Par. A47)
- 72 De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:
- eventuele paragrafen ter inzake overige aangelegenheden;
 - bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
 - aanbevelingen; of
 - aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.
- De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. (Zie Par. A48)
- 73 De accountant dient, tenzij dit praktisch niet mogelijk is, bij een samenvallende opdracht de conclusie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitale verantwoordingsdocument op te nemen in het assurance-rapport dat afgegeven wordt bij de andere opdracht. (Zie Par. A49)

Inhoud van het assurance-rapport

- 74 Het assurance-rapport indien uitgebracht als zelfstandige rapportage dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A50)
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft;
 - b een geadresseerde;
 - c een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen, het digitale verantwoordingsdocument, inclusief technische details om deze uniek te identificeren. Wanneer de accountant in de conclusie of conclusies verwijst naar een vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt, dient die vermelding:
 - i bij het assurance-rapport te worden gevoegd; of
 - ii in het assurance-rapport te worden weergegeven; of
 - iii dient in het assurance-rapport een verwijzing te worden opgenomen naar een bron die voor de beoogde gebruikers beschikbaar is.

- d een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria;
 - e een vermelding van de verantwoordelijke partij alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant;
 - f een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd;
 - g een vermelding van het kwaliteitssysteem dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is voor deze opdracht toepast;
 - h een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de VIO heeft nageleefd;
 - i een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant.
 - j de conclusie of conclusies van de accountant:
 - i wanneer dit passend is, dient een conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen;
 - ii dienen in bevestigende vorm te worden geformuleerd;
 - iii een conclusie dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht en dient te worden geformuleerd in termen van:
 - a het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument en de van toepassing zijnde criteria;
 - b de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument en de van toepassing zijnde criteria; of
 - c een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
 - iv wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:
 - a een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
 - b een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat.
 - k een vermelding welke werkzaamheden de accountant of een andere accountant heeft uitgevoerd met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en een verwijzing naar een andere verklaring waar de accountant of een andere accountant rapporteert over deze werkzaamheden;
 - l de handtekening van de accountant;
 - m de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop de accountant de conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt tevens de assurance-informatie waarvoor degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de informatie over het onderzoeksobject;
 - n de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.
- 75 De accountant dient in de verklaring het door de accountant gecontroleerde digitale verantwoordingsdocument op unieke wijze te identificeren om gebruikers in staat te stellen onomstotelijk vast te stellen dat de verklaring van de accountant betrekking heeft op het de betreffende digitale verantwoordingsdocument. (Zie Par. A51)
- 76 Het assurance-rapport betreffende het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitaal verantwoordingsdocument kan van een latere datum zijn dan de datum van de verklaring bij de verantwoordingsinformatie die is opgenomen in het digitaal verantwoordingsdocument. In dergelijke gevallen dient de accountant in het assurance-rapport over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitaal verantwoordingsdocument te vermelden dat de verantwoordingsinformatie geen weergave bevat van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de verklaring bij de verantwoordingsinformatie.
- 77 Indien sprake is van een samenvallende opdracht waarbij de conclusie van de accountant over het voldoen aan de relevante criteria in het digitale verantwoordingsdocument opgenomen wordt in het

assurance-rapport bij de andere opdracht dan dient de accountant tenminste de elementen c, d, e, f, i en j uit paragraaf 74 aanvullend op te nemen in de gezamenlijke verklaring. (Zie Par. A52)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving

- 78 Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 74 of 77 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

- 79 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant concludeert dat het digitaal verantwoordingsdocument in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.
- 80 Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een aangelegenheid te communiceren. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport. De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die over het digitaal verantwoordingsdocument wordt weergegeven of toegelicht.
- 81 De accountant dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer:
- a naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie Par. 68). In dergelijke gevallen dient de accountant een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
 - b naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren.
- 82 De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft.
- 83 Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat, dient de accountant in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat de informatie over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van een digitaal verantwoordingsdocument een afwijking van materieel belang bevat.

Digitaal ondertekenen

- 84 Als de accountant de verklaring digitaal ondertekent dan dient de accountant dat te doen met een digitale handtekening met ten minste dezelfde rechtskracht als een zogenaamde 'natte handtekening'.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

- 85 De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd.

Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat

- 86 De accountant mag toestaan dat een bij een samenvallende opdracht afgegeven verklaring met een conclusie over het voldoen aan de criteria van een digitaal verantwoordingsdocument wordt opgenomen in een afschrift van het verantwoordingsdocument in een ander formaat. De accountant dient in dat geval van de opdrachtgever te eisen dat de opdrachtgever op een voor de gebruikers duidelijke plek in een afschrift van het verantwoordingsdocument aangeeft waar het digitale verantwoordingsdocument kan worden geraadpleegd. (Zie Par. A53, A54)

Documentatie

- 87 De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in:
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en (Zie Par. A55)
 - c significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
- 88 Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de eigen eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient de accountant te documenteren op welke wijze de accountant met deze inconsistentie is omgegaan.
- 89 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie Par. A56)
- 90 Nadat het samenstellen van de definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen.
- 91 Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie dan wel om nieuwe opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de accountant, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:
- a de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
 - b wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

- A1 Als er bij een digitaal verantwoordingsdocument geen assurance van de accountant wordt vereist inzake het naleven van de van toepassing zijnde criteria inzake het digitale formaat, maar wel met betrekking tot de verantwoordingsinformatie, dan is deze Standaard niet van toepassing. (Zie Par. 1)

- A2 Voorbeelden van verantwoordingsinformatie opgenomen in een digitaal verantwoordingsdocument zijn: (Zie Par. 1)
- jaarverslagen in ESEF-formaat;
 - publicatie-jaarrekeningen in SBR.
- A3 Voorbeelden van digitale verantwoordingsdocumenten zijn: (Zie Par. 1)
- een document in XHTML-formaat met of zonder markeringen met behulp van de markeertaal XBRL (ook wel (XBRL-)tagging genoemd);
 - een XBRL instance document;
 - een (interactief) HTML bestand;
 - een rapportageset in de vorm van een .zip-bestand met daarin een Inline XBRL-instancedocument (iXBRL) XBRL-extensietaxonomiebestanden;
 - een Excel-bestand;
 - een PDF-bestand.
- A4 De van toepassing zijnde criteria voor een digitaal verantwoordingsdocument kunnen verschillen. Bijvoorbeeld voor XHTML-bestanden zonder XBRL-tagging kan enkel voldaan moeten worden aan de XML-specificaties. Een dergelijk document kan dan technische XHTML-fouten bevatten zonder dat dat als een afwijking wordt gezien. Bijvoorbeeld het niet volgens de XHTML specificatie aanduiden van het bestandsformaat van afbeeldingen hoeft dan niet als een afwijking te worden beoordeeld, als wel aan de XML-specificatie wordt voldaan. (Zie Par. 1)
- A5 Data-level assurance met betrekking tot de verantwoordingsinformatie is vooralsnog geen specifiek onderwerp van deze Standaard als het gaat om samenvallende opdrachten. (Zie Par. 2)

Toepassingsgebied

- A6 Als een accountant gevraagd wordt of diens assurance-rapport bij verantwoordingsinformatie, bijvoorbeeld een jaarrekening, mag worden opgenomen in een digitaal document dan leidt het voldoen daaraan op zich nog niet tot een assurance-opdracht die onder deze Standaard valt. (Zie Par. 3)
- A7 Een voorbeeld van een veel voorkomende samenvallende opdracht bij uitgevende instellingen is:
- de controle van de jaarrekening die onderdeel is van het jaarverslag; en
 - assurance omtrent de vraag of het jaarverslag is opgemaakt in het European Single Electronic Format (ESEF).
- De verplichting om in ESEF te publiceren is in de optiek van de Europese Commissie een wettelijke vereiste ('statutory requirement'). Accountants moeten bij de controle van de financiële overzichten ook nagaan of de financiële overzichten voldoen aan de wettelijke vereisten. De Europese Commissie is daarom van mening dat de controle van de opmaak in ESEF samenvalt met de wettelijke controle. (Zie Par. 4)

Doelstellingen

- A8 Het uitvoeren van een assurance-opdracht omvat het vaststellen of het digitaal verantwoordingsdocument voldoet aan de van toepassing zijnde criteria. Voorbeelden van beweringen die in dit kader doorgaans worden onderzocht zijn:
- voldoet het digitale verantwoordingsdocument aan de criteria zoals deze zijn voorgeschreven?
 - is de daar voor in aanmerking komende informatie in het digitale verantwoordingsdocument gemarkeerd (getagd), zoals dat is voorgeschreven volgens de van toepassing zijnde criteria; en
 - is de gemarkeerde informatie gemarkeerd (getagd) volgens de van toepassing zijnde criteria? Onderdeel hiervan kan zijn het vaststellen of al dan niet terecht gebruik is gemaakt van aanpassingen / uitbreidingen van de voorgeschreven taxonomie. (Zie Par. 6)

- A9 Als in deze standaard gesproken wordt van: 'van toepassing zijnde criteria' dan gaat het deels om technische criteria, bijv. wordt voldaan aan de technische eisen die gesteld worden aan een XBRL bestand. Maar het gaat ook om meer inhoudelijke criteria, is de goede tag gebruikt gegeven de betekenis van de informatie waar deze voor is gebruikt. Waar het niet om gaat is of de waarde van de informatie die getagd is juist is. Stel dat er in een document staat dat er 10 ton CO₂ is uitgestoten. Dat wordt dus wel gecontroleerd of de tag die gebruikt is betrekking heeft op CO₂ uitstoot. Maar er wordt in het kader van deze opdracht niet gecontroleerd of het 10 ton zijn of misschien maar 9. Die controle of het om 10 of 9 ton gaat hoort bij de opdracht om te controleren of de verantwoordingsinformatie voldoet. (Zie Par. 6)

Definities

- A10 De van toepassing zijnde criteria zullen in het geval van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument deels technisch en deels inhoudelijk (zie ook Par. A9) van aard zijn. Vaak zal hierbij aansluiting gezocht worden bij generieke technische Standaarden zoals PDF-A, XBRL of XML of meer specifiek zoals de RTS voor ESEF. (Zie Par. 8)
- A11 Ook een PDF-document of een Word-document met daarin opgenomen verantwoordingsinformatie kwalificeren als een digitaal verantwoordingsdocument. Op een dergelijke document kan deze Standaard worden toegepast wanneer vastgesteld moet worden dat voldaan is aan bepaalde criteria. Bijvoorbeeld om vast te stellen of het document voldoet aan PDF/A vereisten. (Zie Par. 8)
- A12 In deze Standaard spreken we van een samenvallende opdracht als er zekerheid wordt gegeven over de verantwoordingsinformatie en zekerheid over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria van het digitaal verantwoordingsdocument. Het kan ook zo zijn dat bij verantwoordingsinformatie die de accountant heeft samengesteld ook een opdracht met betrekking tot het digitaal verantwoordingsdocument wordt uitgevoerd. Dat zou het samenstellen van het digitaal verantwoordingsdocument zijn of het geven van zekerheid over het voldoen aan de van toepassing zijnde criteria in het digitaal verantwoordingsdocument (met de daarbij behorende waarborgen voor onafhankelijkheid.). Hoewel deze Standaard dan van toepassing kan zijn, wordt dit in het kader van deze Standaard niet aangeduid met een samenvallende opdracht. (Zie Par. 8)
- A13 Het moeten geven van verantwoording over een bepaald object van onderzoek is veelal de reden om een (digitaal) verantwoordingsdocument op te stellen. Dit is veelal aan te merken als een 'inhoudelijke verantwoording'. Denk aan een jaarrekening die in de balans en winst- en verliesrekening en de toelichtingen daarop inzicht geeft in het vermogen en resultaat. De verantwoordingsinformatie geeft in dat kader weer wat de gebruiker wil weten. Het voldoen aan van toepassing zijnde criteria voor een digitaal verantwoordingsdocument stelt zeker dat de voor een machine interpreteerbare informatie in het verantwoordingsdocument zodanig is opgesteld dat de gebruiker er zeker van kan zijn dat de voor de machine leesbare informatie de inhoud weergeeft en benaderbaar is op de voorgeschreven manier. (Zie Par. 8)

Het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot het voldoen aan de vereisten van een digitaal verantwoordingsdocument overeenkomstig deze Standaard

Het naleven van deze Standaard

- A14 Zie paragraaf 14 voor het toepassen van de vereisten bij een samenvallende opdracht. (Zie Par. 10)

Het naleven van relevante vereisten

- A15 De vereisten in deze Standaard richten zich op een ander object van onderzoek dan de vereisten die gelden voor het onderzoeken van de verantwoordingsinformatie. Zij zullen elkaar dan ook meestal aanvullen en niet tegenspreken. Dat neemt niet weg dat het vaak mogelijk is om werkzaamheden gecombineerd uit te voeren. Waar er sprake is van strijdige vereisten in de Standaarden, bijvoorbeeld bij het afgeven van de verklaring, geeft deze Standaard in aanvullende vereisten aan hoe hier mee kan worden omgegaan. (Zie Par. 14)

Ethische voorschriften

- A16 Wanneer in het kader van deze Standaard onderzoek gedaan wordt naar een digitaal verantwoordingsdocument terwijl tegelijkertijd een assurance-opdracht uitgevoerd wordt met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en er is sprake van afwijkende ethische regels die van toepassing voor de verschillende opdrachten dan zal dit in de praktijk betekenen dat voor beide opdrachten aan de regels van de individuele opdrachten moet worden voldaan.
Als immers niet voldaan wordt aan de regels die gelden voor de andere opdracht, dan kan die opdracht niet worden uitgevoerd. (Zie Par. 16)

Aanvaarding en continuering

- A17 Als in het geval van een XBRL digitaal -verantwoordingsdocument een organisatie ervoor zou kiezen om informatie die zij op grond van wet- en regelgeving moet block taggen in detail te taggen en de block tags laat vervallen dan leidt dit tot strijdigheid met de vereisten uit wet en regelgeving. In een dergelijk geval kan een assurance-opdracht niet worden geaccepteerd. Als daarentegen de gedetailleerde tagging aanvullend is aan de block-tagging dan is er geen bezwaar tegen het accepteren van de assurance-opdracht. (Zie Par. 20)
- A18 Indien er geen vereisten zijn bepaald voor het toepassen van verdergaande criteria voor het digitaal verantwoordingsdocument zal de accountant nagaan of het eventueel gedeeltelijk of selectief toepassen van verdergaande criteria als zodanig in een paragraaf omtrent overige aangelegenheden in de verklaring moet worden aangeduid om de gebruiker hierover adequaat te informeren. (Zie Par. 20)

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

- A19 De gedefinieerde criteria dienen te voldoen aan de volgende kenmerken: (Zie Par. 21)
- a relevantie;
 - b volledigheid;
 - c betrouwbaarheid;
 - d neutraliteit;
 - e begrijpelijkheid.
- A20 De criteria kunnen gebaseerd zijn op generieke voorschriften zoals die van XBRL International of kunnen specifiek gemaakt zijn door een regelgever.
Zo zijn bijvoorbeeld voor ESEF de criteria opgenomen in de technische reguleringsnormen voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (RTS voor ESEF).
De taxonomie is door de European Securities and Markets Authority (ESMA) online beschikbaar gesteld waarbij de bedrijfsspecifieke extensies moeten worden meegeleverd in de rapportageset. (Zie Par. 21)
- A21 De vereiste om in de in paragraaf 22 beschreven situatie een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen is bedoeld omdat de kans groot wordt geacht dat zonder die toelichting de betrokkenheid van de accountant bij de verantwoordingsinformatie verkeerd wordt begrepen door gebruikers. (Zie Par. 22)
- A22 De conclusie over (bijvoorbeeld het getrouwe beeld) van de verantwoordingsinformatie heeft in de meeste gevallen geen impact op de conclusie of het digitaal verantwoordingsdocument is opgesteld in overeenstemming met de voorschriften voor het specifieke digitale formaat.
Ook het feit dat de accountant geen goedkeurende conclusie kan geven over de verantwoordingsinformatie hoeft nog geen reden te zijn om een assurance-opdracht met betrekking tot het digitaal verantwoordingsdocument te weigeren. (Zie Par. 22)

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

- A23 Bij het overeenkomen van een assurance-opdracht met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument, bijvoorbeeld op basis van de ESEF verplichtingen zal de opdrachtgever deze opdracht en

de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie veelal als één opdracht, een samenvallende opdracht, willen aanbesteden. De accountant kan in die situatie volstaan met één opdrachtbevestiging voor de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie en deze opdracht waarin de voorwaarden voor deze opdracht op grond van deze Standaard beschreven zijn. (Zie Par. 25)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

- A24 Een wijziging in de voorwaarden van de opdracht waarvoor geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen zou bijvoorbeeld kunnen ontstaan wanneer een opdrachtgever gevraagd heeft om te controleren of de iXBRL rapportage voldoet aan de specifieke voorwaarden (bijvoorbeeld ESEF) en als dit niet blijkt te voldoen vraagt om te rapporteren op basis van meer generieke regels van de XML vereisen. (Zie Par. 27)

Kwaliteitsbeheersing

Kenmerken van de opdrachtspartner

- A25 De opdrachtspartner hoeft niet zelf de werkzaamheden te kunnen uitvoeren, maar moet wel kunnen beoordelen of de werkzaamheden van het team met voldoende competentie en diepgang zijn uitgevoerd. (Zie Par. 29)

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

- A26 Een onderzoek naar een digitaal verantwoordingsdocument zal vaak uitgevoerd worden met behulp van audit software waarmee geautomatiseerd nagegaan kan worden of voldaan is aan de technische specificaties die gelden voor de specifieke rapportage. Daarnaast kan dergelijke software voor de mens leesbare rapportages opstellen die de accountant in staat stellen om, indien van toepassing, de volledigheid en juistheid van de tagging (inclusief meta-data) te controleren en eventuele afwijkingen van de technische specificaties te beoordelen. (Zie Par. 38)
Wanneer gebruik gemaakt wordt van een extensie taxonomie zal dergelijke software ook kunnen helpen om de technische aspecten en de semantiek hiervan te onderzoeken.
- A27 Een accountant die gebruik wil maken van de software bedoeld in A26 zal in het kader van de te plannen werkzaamheden zoals voorgeschreven in paragraaf 38 ook moeten plannen om na te gaan hoe betrouwbaar de software is.
De accountant kan zich daarbij baseren op de evaluaties van de accountantseenheid namens wie de accountant de opdracht uitvoert. (Zie Par. 38)

Materialiteit

- A28 Een afwijking van materieel belang zijn die afwijkingen bij het voldoen aan de criteria die de (economische en andere) beslissingen van gebruikers beïnvloeden die worden genomen op basis (van de machine leesbare versie) van het digitale verantwoordingsdocument.
Van materieel belang is in dit verband ook als niet voldaan wordt aan de criteria waardoor gebruikers de machine-leesbare informatie niet kunnen verwerken.
Als voorbeeld, in het kader van ESEF wordt het ontbreken van markeringen van een of meerdere getallen in een aangegeven valuta in de primaire geconsolideerde financiële overzichten als van materieel belang beschouwd. (Zie Par. 42)
- A29 Met de stelling dat de materialiteit primair kwalitatief is wordt bedoeld dat hoewel het kan gaan om feitelijke of inschattings-afwijkingen, de bepaling of een afwijking materieel is vaak niet afhankelijk is van de omvang.
Een voorbeeld van een feitelijke afwijking is een situatie waarbij het verboden is om code te gebruiken die maakt dat het document bepaalde eigenschappen krijgt (bijvoorbeeld code die de presentatie

aanpast afhankelijk van scherm resolutie) en dergelijke code is wel opgenomen. Het simpele feit dat dergelijke code is opgenomen is dan relevant.

Een voorbeeld van een inschattingsafwijking kan zijn als alleen een extensie mag worden gemaakt bij een taxonomie als er geen passend label is. De vraag of er een passend label is kan soms subjectief zijn. (Zie Par. 42)

- A30 Paragraaf 42 geeft aan dat de materialiteit op de drie niveaus primair kwalitatief is. Dat neemt niet weg dat ook kwantitatieve aspecten een rol kunnen spelen bij het bepalen van de materialiteit. Hierbij zal de accountant veelal rekening houden met de materialiteit zoals bepaald voor de verantwoordingsinformatie. Bijvoorbeeld een afwijking als gevolg van het verkeerd markeren met betrekking tot een in het kader van de verantwoordingsinformatie niet materiële post van een paar euro zal anders kunnen worden beoordeeld dan een vergelijkbare afwijking in een voor de verantwoordingsinformatie materiële post. (Zie Par. 42)

Inzicht in het digitale verantwoordingsdocument en de overige omstandigheden van de opdracht

- A31 Waar de opdracht om zekerheid te geven over het voldoen aan de technische voorschriften van het digitaal verantwoordingsdocument samenvalt met een opdracht om zekerheid te geven over de verantwoordingsinformatie kan de accountant de in paragraaf 44 en paragraaf 45 voorgeschreven werkzaamheden combineren met vergelijkbare werkzaamheden in het kader van de andere opdracht. (Zie Par. 44)
- A32 Bij bijvoorbeeld een opdracht om na te gaan of voldaan is aan de ESEF verplichtingen zal een accountant kennis moeten hebben van de RTS. Dit kan leidend zijn voor de risico's op een materiële afwijking. Zie paragraaf A34 voor een overzicht met mogelijke risico's. (Zie Par. 44)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

- A33 Omdat het bij een onderzoek naar een digitaal verantwoordingsdocument als bedoeld in deze Standard veelal gaat over het juist toepassen van voorschriften is de verwachting dat de situatie zoals beschreven in paragraaf 46b2 zich niet zo vaak zal voordoen en dat het in principe mogelijk zal zijn het onderzoek naar het digitaal verantwoordingsdocument volledig gegevensgericht uit te voeren. (Zie Par. 46)
- A34 Hieronder zijn als voorbeeld een aantal risico's op materiële afwijkingen beschreven gebaseerd op de RTS voor ESEF. (Zie Par. 46)
- Volledigheid
- niet alle cijfers in de aangegeven valuta in de primaire overzichten van de IFRS geconsolideerde jaarrekening zijn gemarkeerd;
 - niet alle toelichtingen in de IFRS geconsolideerde jaarrekening zijn gemarkeerd zoals gespecificeerd in Bijlage II van de RTS over ESEF;
 - er heeft geen koppeling, voor zover vereist, plaatsgevonden tussen een door de uitgevende instelling gedefinieerde extensietaxonomie-element en een element uit de basistaxonomie (ESEF-basistaxonomie uit de RTS bijlage VI, die de ESMA op haar beurt digitaal kan publiceren).
- Nauwkeurigheid
- de gemarkeerde informatie komt niet overeen of in andere presentatievolgorde met de voor mensen leesbare informatie in de financiële overzichten;
 - informatie die in de primaire overzichten van de geconsolideerde IFRS-jaarrekening zijn opgenomen, bevatten een onnauwkeurige markering (verkeerde presentatieschaal, precisie, valuta, datum of periode, transformatieregel of dimensionale context);
 - onjuiste elementen uit de basistaxonomie zijn geselecteerd voor het markeren, wat een verkeerde voorstelling van de verslaggevingstechnische betekenis van het bedrag of de toelichting tot gevolg heeft;

- er is een extensie element gedefinieerd terwijl hier geen aanleiding voor is of dit niet is toegestaan;
- een door de uitgevende instelling gebruikte extensietaxonomie-element is niet, voor zover vereist, gekoppeld aan een basistaxonomie-element:
 - waar het element verslaggevingstechnisch onderdeel van uitmaakt (het basistaxonomie-element met de dichtstbijzijnde ruimere boekhoudkundige betekenis; of
 - waarbij het element een reikwijdte heeft dat het dichtst bij dat extensietaxonomie-element ligt (het nauwst aansluit bij het desbetreffende extensietaxonomie-element);
- de uitgevende instelling heeft een extensietaxonomie-element dat een aantal basistaxonomie-elementen combineert niet gekoppeld aan elk van die basistaxonomie-elementen.

Technische specificaties

- het jaarverslag is niet opgesteld in XHTML-formaat;
- voor de markering is niet de markeertaal XBRL gebruikt;
- het Inline XBRL-instance document voldoet niet aan de Inline XBRL 1.1-specificatie of is niet in overeenstemming met de XBRL Units Registry opgesteld;
- de extensie taxonomie bestanden zijn niet opgesteld in overeenstemming met de XBRL 2.1 en de XBRL Dimensions 1.0 specificaties;
- de extensie taxonomie bestanden van de uitgevende instelling zijn niet opgenomen volgens de laatst geldende Taxonomy Packages specificatie;
- het Inline XBRL-instance document bevat niet uitsluitend de gegevens van een enkele uitgevende instelling;
- een onjuiste identificatie of identificatiemechanisme voor de uitgevende instelling is in het inline XBRL-instance document toegepast;
- de uitgevende instelling heeft geen of onvoldoende calculation linkbase opgesteld om de rekenkundige verhoudingen tussen taxonomie-elementen te documenteren; en
- uitgevende instellingen hebben voor de identificatie van de jaarrekeningonderdelen niet de voorgeschreven basistaxonomie-elementen gebruikt zoals gespecificeerd in bijlage II van de RTS voor ESEF.

A35 De op te zetten gegevensgerichte werkzaamheden zullen over het algemeen bestaan uit een combinatie van: (Zie Par. 46)

- het met behulp van software valideren dat de set files voldoen aan de technische specificaties;
- het al dan niet met gebruik van software die de door de gebruiker gemarkeerde informatie kan onderkennen en mogelijk geprogrammeerde controles kan uitvoeren onderzoeken of regels voor markering goed zijn toegepast;
- het bepalen hoe om te gaan (inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden) met de uitkomsten van de validaties.

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

- A36 De verwachting is dat de invloed van andere accountants vaak beperkt zal zijn, omdat de meeste digitale verantwoordingsdocumenten onder de verantwoordelijkheid van het groepsmanagement worden opgesteld. (Zie Par. 52)
- A37 Standaard 600 is van toepassing op controleopdrachten en niet op deze opdrachten. Dat neemt niet weg dat Standaard 600 de accountant kan helpen om invulling te geven aan de vereiste. (Zie Par. 52)
- A38 Organisaties kunnen gebruik maken van een service organisatie om hun digitaal verantwoordingsdocument op te stellen. Deze service organisaties kunnen een Standaard 3402 rapport laten opstellen over hun processen. Gezien het feit dat het bij het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument veelal niet om een gestructureerd proces gaat, de inbreng van de onderzochte organisatie groot is en

het onderzoek van het digitale document veelal in belangrijke mate geautomatiseerd zal plaatsvinden zal de toegevoegde waarde van een Standaard 3402 rapportage veelal beperkt zijn. (Zie Par. 53)

- A39 Standaard 402 is van toepassing op controle opdrachten en niet op deze opdrachten. Dat neemt niet weg dat Standaard 402 de accountant kan helpen om invulling te geven aan de vereiste. (Zie Par. 53)
- A40 De mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen, het competentieniveau van de interne auditfunctie en of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing is niet opdracht afhankelijk. Op grond daarvan kan bij een samenvallende opdracht gebruik gemaakt worden van assurance-informatie verkregen uit de andere opdracht. (Zie Par. 55)

Schriftelijke bevestigingen

- A41 Bij een samenvallende opdracht kan deze bevestiging gecombineerd worden met de schriftelijke bevestigingen in het kader van de andere opdracht. (Zie Par. 58)
- A42 Geschikte partijen zijn het management en andere personen (bijv. technische specialisten) die het management geholpen hebben bij het vervaardigen van het digitale verantwoordingsdocument. (Zie Par. 58)
- A43 Conditionele code in een document kan er bijvoorbeeld voor zorgen dat het digitale verantwoordingsdocument in bepaalde situaties (bijvoorbeeld het gebruik van een andere browser) de verantwoordingsinformatie anders representeert. Indien relevant zal de accountant zelf moeten zoeken naar dergelijke informatie, maar zal ook een bevestiging willen vragen dat geen gebruik gemaakt is van dergelijke code. (Zie Par. 59)

Opvolging en evaluatie van geconstateerde afwijkingen

- A44 Bij het beoordelen of een afwijking materieel is zal de accountant meewegen of de afwijking leidt tot weigering van de deponering van het jaarverslag door de AFM of de KvK dan wel een andere partij waar gedeponeerd moet worden. (Zie Par. 66)

Het vormen van de assurance-conclusie

- A45 Bij een opdracht waar het verstrekken van assurance over het digitale verantwoordingsdocument samenvalt met een opdracht om assurance te verstrekken bij verantwoordingsinformatie (bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole) hoeft de conclusie over het object van onderzoek geen impact te hebben op de conclusie over het voldoen aan de criteria in het digitaal verantwoordingsdocument. Het kan dus dat een accountant concludeert dat een jaarrekening een materiële afwijking bevat maar dat het digitale verantwoordingsdocument wel volgens de criteria is opgesteld. Ook het omgekeerde kan voorkomen. In dat geval zal de accountant beoordelen of de Standaarden die betrekking hebben op de andere opdracht zich verzetten tegen het rapporteren van een goedkeurende conclusie bij de verantwoordingsinformatie en een niet goedkeurende conclusie bij het digitaal verantwoordingsdocument. (Zie Par. 68)
- A46 Stel dat in een jaarrekening een materiële post gekwalificeerd als materiële vaste activa, terwijl dit liquide middelen zou moeten zijn dan zal dat voor de jaarrekening leiden tot een verklaring met beperking of afkeurende verklaring.
Als die post in een digitaal verantwoordingsdocument ook gemarkeerd is als materiële vaste activa, dan leidt dat feit niet tot een beperking of afkeuring met betrekking tot het voldoen aan de criteria van het digitaal document. Die post heeft immers in de voor de mens leesbare versie en in de voor de machine leesbare versie de zelfde informatie waarde. (Zie Par. 68)

Het opstellen van het assurance-rapport

- A47 Het assurance rapport omtrent het digitale verantwoordingsdocument kan worden geïntegreerd met de accountantsverklaring bij de verantwoordingsinformatie. (Zie Par. 71)

- A48 Bij een samenvallende opdracht dient informatie over de ene assurance-opdracht zodanig gescheiden te worden van de informatie over de andere assurance-opdracht, en omgekeerd, zodat voorkomen wordt dat bij lezers van de informatie vragen kunnen ontstaan op welke assurance-opdracht bepaalde informatie betrekking heeft. (Zie Par. 72)
- A49 Als een jaarrekeningcontrole is afgerond en het digitaal verantwoordingsdocument is niet binnen een redelijke termijn beschikbaar kan een accountant concluderen dat het praktisch niet mogelijk is de conclusie over het digitale verantwoordingsdocument op te nemen in één gezamenlijk rapport. (Zie Par. 73)

Inhoud van het assurance-rapport

- A50 De opname van de verklaring in het digitale verantwoordingsdocument kan, tenzij wet- en regelgeving daar specifieke eisen aan stelt, op de traditionele wijze gebeuren waarbij de accountant de opdrachtgever toestemming geeft om de tekst van de verklaring in de overige gegevens op te nemen. Dit kan bijvoorbeeld in het formaat dat de opdrachtgever gebruikt, al dan niet op grond van voorschriften. (Zie Par. 74)
- A51 Uniek identificeren van de jaarrekening of het jaarverslag kan bijvoorbeeld door een hash te berekenen over de jaarrekening of het jaarverslag. De hash van het jaarverslag en de verklaring vormen dan samen een basis voor de digitale handtekening. Maar de identificatie kan bijvoorbeeld ook gedaan worden op een wijze waarbij bij een jaarrekeningcontrole de betreffende jaarrekening wordt geïdentificeerd. (Zie Par. 75)
- A52 Uitgangspunt bij de bepaling van de op te nemen elementen is dat de andere elementen reeds opgenomen zijn in de verklaring bij de andere opdracht. (Zie Par. 77)

Opname van verklaring bij digitaal verantwoordingsdocument in afschrift dat digitale informatie niet bevat

- A53 Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat de entiteit een versie van het jaarverslag naar buiten brengt die geen ESEF informatie bevat terwijl de accountant een versie gecontroleerd heeft die wel voldoet aan ESEF. In de accountantsverklaring die de accountant verstrekt heeft wordt dan gerapporteerd over het voldoen aan ESEF. Een dergelijke verklaring kan ook opgenomen worden in de versie van het jaarverslag die geen ESEF informatie bevat mits de entiteit in het jaarverslag vermeldt dat deze versie geen ESEF informatie bevat en wordt aangegeven waar de versie van het jaarverslag opgesteld volgens de ESEF-vereisten kan worden gevonden. (Zie Par. 86)
- A54 Als de wetgever voor een in paragraaf 86 beschreven situatie in een digitaal verantwoordingsdocument een vaste formulering heeft voorgeschreven, dan zal de accountant vaststellen of de entiteit dit heeft nageleefd. (Zie Par. 86)

Documentatie

- A55 Als onderdeel van de verkregen assurance-informatie kunnen ook standaard rapportages uit de software die de accountant gebruikt in het dossier worden opgenomen. (Zie Par. 87)
- A56 Bij een samenvallende opdracht kan de accountant er voor kiezen de opdrachtdocumentatie van beide opdrachten in één dossier op te nemen. (Zie Par. 89)

4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

Inleiding	1-10
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>De opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	4-6
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	7-10
Ingangsdatum	11
Doelstellingen	12
Definities	13-13A
Vereisten	14-35
<i>Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden overeenkomstig deze Standaard</i>	14-16
<i>Relevante ethische voorschriften</i>	17
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	18
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	19-20
<i>Opdrachtaanvaarding en -continuering</i>	21-23
<i>Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden</i>	24-26
<i>Het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	27-28
<i>Het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	29
<i>Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	30-33
<i>Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden samen met een andere opdracht</i>	34
<i>Documentatie</i>	35
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A60
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A8
<i>Ingangsdatum</i>	A9
<i>Definities</i>	A10-A13
<i>Relevante ethische voorschriften</i>	A14-A20
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A21-A23
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	A24-A27
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A28-A38
<i>Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht</i>	A39-A44
<i>Het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	A45
<i>Het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige</i>	A46-A50
<i>Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden</i>	A51-A58
<i>Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden samen met een andere opdracht</i>	A59
<i>Documentatie</i>	A60

Bijlage 1: Vergelijking kenmerken opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met een assurance-opdracht

Bijlage 2: Voorbeelden van beschrijvingen van overeengekomen specifieke

werkzaamheden en bevindingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt:
 - a de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden heeft gekregen; en
 - b de vorm en inhoud van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden.
- 2 Deze Standaard is van toepassing op de uitvoering van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële of niet-financiële onderzoeksobjecten. (Zie Par. A1 en A2)

Relatie met de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

- 3 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoert, gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). In deze Standaard zijn bepalingen over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de NVKS of vereisten die minstens zo veeleisend zijn. (Zie Par. A3, A4, A5, A6, A7 en A8)

De opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

- 4 Bij een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden voert de accountant de werkzaamheden uit die zijn overeengekomen door de accountant en de opdrachtgever en waarbij de opdrachtgever heeft erkend dat deze werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht. De accountant communiceert de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden en de daarmee samenhangende bevindingen in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden. De opdrachtgever en andere beoogde gebruikers overwegen voor zichzelf de overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen die door de accountant zijn gerapporteerd en trekken hun eigen conclusies uit de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A10, A11 en *bijlage 1*)
- 5 De waarde van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard is gelegen in:
 - a het naleven door de accountant van professionele standaarden, met inbegrip van de relevante ethische voorschriften; en
 - b het duidelijk communiceren van de uitgevoerde werkzaamheden en de daarmee samenhangende bevindingen.
- 6 Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht. Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden omvat niet het door de accountant verkrijgen van informatie met als doel, in welke vorm dan ook, het tot uitdrukking brengen van een oordeel of van een assurance-conclusie. (*Zie bijlage 1*)

Autoriteit van deze Standaard

- 7 Deze Standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het naleven van de Standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accoun-

tant te ondersteunen bij het begrijpen van wat moet worden bereikt in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

- 8 Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 9 Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.
- 10 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

- 11 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 12 De doelstellingen van de accountant bij een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden onder deze Standaard zijn:
 - a het met de opdrachtgever overeenkomen van de uit te voeren werkzaamheden;
 - b het uitvoeren van de overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
 - c het communiceren van de uitgevoerde werkzaamheden en de daarmee samenhangende bevindingen in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities

- 13 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - a *overeengekomen specifieke werkzaamheden* - werkzaamheden die zijn overeengekomen door de accountant en de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen). (Zie Par. A10)
 - b *opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden* - opdracht waarbij een accountant wordt ingeschakeld om werkzaamheden uit te voeren die zijn overeengekomen door de accountant en de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) en waarbij de werkzaamheden en de daarmee samenhangende bevindingen worden gecommuniceerd in een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden. (Zie Par. A10)
 - c *opdrachtpartner* - partner of andere persoon, aangesteld door de accountantseenheid, die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden dat namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
 - d *opdrachtgever* - partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om de opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A11)
 - e *opdrachtteam* - *opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.*
 - f *bevindingen* - bevindingen zijn de feitelijke resultaten van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden. Bevindingen zijn geschikt om objectief te worden geverifieerd. Verwijzingen naar bevindingen in deze Standaard sluiten oordelen of conclusies in welke vorm dan ook uit, evenals aanbevelingen die de accountant kan doen. (Zie Par. A12 en A13)
 - g *beoogde gebruikers* - perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamhe-

den. In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden is gericht. (Zie Par. A10)

- h *accountant - accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.*
- i *door de accountant ingeschakelde deskundige* - persoon of organisatie die beschikt over deskundigheid op een ander gebied dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt om de accountant te helpen bij de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een door de accountant ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.
- j *professionele oordeelsvorming* - toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van deze Standaard, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
- k *relevante ethische voorschriften* - beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en *de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* bij het uitvoeren van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Relevante ethische voorschriften betreffen doorgaans de bepalingen van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en *indien van toepassing* de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met nationale vereisten die stringenter zijn.
- l *verantwoordelijke partij* - partij(en) die verantwoordelijk is (zijn) voor het onderzoeksobject waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd.

- 13A *De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

Vereisten

Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden overeenkomstig deze Standaard

- 14 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en de overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Naleving van relevante vereisten

- 15 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is voor de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.
- 16 De accountant dient geen naleving van deze Standaard te vermelden, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die relevant zijn voor de opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden.

Relevante ethische voorschriften

- 17 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A14, A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

Professionele oordeelsvorming

- 18 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het aanvaarden van, het uitvoeren van en het rapporteren over een de opdracht, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A21, A22 en A23)

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

- 19 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor:
- a het managen en bereiken van kwaliteit bij de opdracht met inbegrip van, indien van toepassing, de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige, en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht; (Zie Par. A24)
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid op het gebied van kwaliteitsmanagement, door:
 - i het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden; (Zie Par. A25)
 - ii het vaststellen dat voldoende en geschikte middelen worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en alle veranderingen die kunnen opkomen gedurende de opdracht;
 - iii zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam en alle door de accountant ingeschakelde deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de opdracht uit te voeren;
 - iv het alert zijn op aanwijzingen van overtredingen van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en het bepalen van de passende maatregelen indien er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden; (Zie Par. A26)
 - v de aansturing van, en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, de beoordeling van hun werkzaamheden, en het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met de professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - vi het nemen van verantwoordelijkheid voor het samenstellen, het passend onderhouden en het bewaren van geschikte opdrachtdocumentatie; en
 - vii indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, het rapport niet dateren tot de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.¹
- 20 Als het werk van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt wordt, dient de opdrachtpartner ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat is om in voldoende mate betrokken te zijn bij het werk van een door de accountant ingeschakelde deskundige om de verantwoordelijkheid op zich te kunnen nemen voor de in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden opgenomen bevindingen. (Zie Par. A27)

Opdrachtaanvaarding en -continuering

- 21 Voordat een opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, dient de accountant inzicht te krijgen in de doelstelling van de opdracht. De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden of te continueren indien de accountant zich bewust is van feiten of omstandigheden die erop wijzen dat de aan de accountant gevraagde uit te voeren werkzaamheden niet geschikt zijn voor de doelstelling van de opdracht. (Zie Par. A28, A29, A30 en A31)

¹ Artikel 13(2)(b) van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

- 22 De accountant dient de opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie Par. A28, A29, A30 en A31)
- a de opdrachtgever erkent dat de verwachte werkzaamheden die door de accountant zullen worden uitgevoerd geschikt zijn voor het doel van de opdracht;
 - b de accountant verwacht in staat te zijn om de informatie te verkrijgen die nodig is om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren;
 - c de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de daarmee samenhangende bevindingen objectief kunnen worden beschreven, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet vatbaar zijn voor uiteenlopende interpretaties; (Zie Par. A32, A33, A34, A35 en A36)
 - d de accountant geen reden heeft om aan te nemen dat de relevante ethische voorschriften niet zullen worden nageleefd; en
 - e de accountant geen reden heeft om aan te nemen dat de onafhankelijkheidsvoorschriften niet zullen worden nageleefd, in het geval dat de accountant de onafhankelijkheidsvoorschriften dient na te leven. (Zie Par. A37 en A38)
- 22A *Onverminderd paragrafen 21 en 22, dient de accountant een of meer van de volgende aanvullende maatregelen te nemen, indien de opdrachtgever niet de beoogde gebruiker is of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is:*
- a *het verkrijgen van een erkenning van de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan, naast de opdrachtgever, dat de verwachte werkzaamheden die door de accountant zullen worden uitgevoerd geschikt zijn voor het doel van de opdracht; (Zie Par. A29)*
 - b *het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden met de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan, naast de opdrachtgever;*
 - c *het vergelijken van de uit te voeren werkzaamheden met een toereikende vastlegging daarover van de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan. (Zie Par. A29A)*
- 23 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou kunnen hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd indien die informatie vóór het aanvaarden of continueren van de opdracht bekend was bij de accountantseenheid, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid, zodat deze en de opdrachtpartner de benodigde actie kunnen ondernemen.

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

- 24 De accountant dient de voorwaarden van de opdracht overeen te komen met de opdrachtgever en de overeengekomen voorwaarden van de opdracht vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere geschikte schriftelijke overeenkomst. Deze voorwaarden dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A39 en A40)
- a identificatie van het onderzoeksobject (de onderzoeksobjecten) waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zullen worden uitgevoerd;
 - b de doelstelling van de opdracht en de beoogde gebruikers van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden zoals geïdentificeerd door de opdrachtgever *en een vermelding dat het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden mogelijk niet geschikt is voor een ander doel*; (Zie Par. A53, A53A en A54)
 - c een vermelding:
 - i indien van toepassing, van de verantwoordelijke partij, zoals geïdentificeerd door de opdrachtgever; en
 - ii dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd;
 - d erkenning van de relevante ethische voorschriften waaraan de accountant zal voldoen bij het uitvoeren van de opdracht;

- e een vermelding of van de accountant is vereist om de onafhankelijkheidsvoorschriften na te leven en zo ja, de aanduiding van de relevante onafhankelijkheidsvoorschriften; (Zie Par. A37 en A38)
 - f de aard van de opdracht, met inbegrip van de vermeldingen dat:
 - i een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden inhoudt dat de accountant de specifieke werkzaamheden verricht die zijn overeen gekomen met de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) en bevindingen rapporteert; (Zie Par. A10)
 - ii bevindingen de feitelijke uitkomsten zijn van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
 - iii een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden geen assurance-opdracht is en de accountant dan ook geen oordeel of assurance-conclusie tot uitdrukking brengt;
 - g erkenning door de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht; (Zie Par. A10)
 - h identificeren van de geadresseerde van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden;
 - i de aard, timing en omvang van de te uit te voeren werkzaamheden, beschreven in termen die duidelijk, niet misleidend en niet vatbaar zijn voor verschillende interpretaties; en (Zie Par. A41 en A42);
 - j een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden;
 - k *een vermelding dat van de opdrachtgever en andere beoogde gebruikers wordt verwacht dat zij een eigen afweging maken van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen die door de accountant worden gerapporteerd en hun eigen conclusies trekken uit de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.*
- 25 Indien de overeengekomen specifieke werkzaamheden gedurende de opdracht worden gewijzigd, dient de accountant met de opdrachtgever de gewijzigde opdrachtvoorwaarden overeen te komen waarin de gewijzigde werkzaamheden zijn verwerkt. (Zie Par. A43)

Doorlopende opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

- 26 Bij doorlopende opdrachten dient de accountant te evalueren of de omstandigheden, waaronder veranderingen in de oordeelsvormingen van de accountantseenheid over de opdrachtaanvaarding of -continuering, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A44)

Het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

- 27 De accountant dient de specifieke werkzaamheden uit te voeren zoals is overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden.
- 28 De accountant dient te overwegen of de accountant schriftelijke bevestigingen zal vragen. (Zie Par. A45)

Het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

- 29 Indien de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, dient de accountant: (Zie Par. A46, A47 en A50)
- a de competentie, bekwaamheid en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige te evalueren;
 - b met de door de accountant ingeschakelde deskundige overeenstemming te bereiken over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie: Par. A48 en A49)

- c vast te stellen of de aard, timing en de omvang van de door de accountant ingeschakelde deskundige uitgevoerde werkzaamheden overeenstemmen met de met de deskundige overeengekomen werkzaamheden; en
- d vast te stellen of de bevindingen een adequate beschrijving vormen van de resultaten van de verrichte werkzaamheden, rekening houdend met de verrichte werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden

- 30 Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden dient schriftelijk te zijn en het volgende te bevatten: (Zie Par. A51)
- a een opschrift waaruit duidelijk blijkt dat het een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden betreft;
 - b een geadresseerde zoals vermeld in de opdrachtvoorwaarden;
 - c een identificatie van het onderzoeksobject waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd; (Zie Par. A52)
 - d een beschrijving van het doel van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden en een vermelding dat het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden mogelijk niet geschikt is voor een ander doel; (Zie Par. A53, A53A en A54)
 - e een beschrijving van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden waarin wordt vermeld dat:
 - i de opdracht inhoudt dat de accountant de specifieke werkzaamheden verricht die zijn overeengekomen met de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) en de bevindingen rapporteert; (Zie Par. A10)
 - ii bevindingen zijn de feitelijke uitkomsten van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
 - iii de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) heeft erkend dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht; (Zie Par. A10)
 - f een vermelding:
 - i indien van toepassing, van de verantwoordelijke partij, zoals geïdentificeerd door de opdrachtgever; en
 - ii dat verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
 - g een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 4400;
 - h een vermelding dat de accountant geen uitspraak doet over de geschiktheid van de overeengekomen specifieke werkzaamheden;
 - i een vermelding dat de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden geen assurance-opdracht is en dat de accountant dan ook geen oordeel of een assurance-conclusie tot uitdrukking brengt;
 - j een vermelding dat, indien de accountant aanvullende werkzaamheden had uitgevoerd, mogelijk andere aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zouden zijn gekomen die gerapporteerd zouden zijn;
 - k een vermelding dat de accountant de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) naleeft of andere professionele vereisten, of vereisten in wet- of regelgeving, die minstens zo veeleisend zijn;
 - l met betrekking tot onafhankelijkheid:
 - i indien van de accountant niet wordt vereist om onafhankelijk te zijn en verder niet in de opdrachtvoorwaarden is overeengekomen dat de accountant aan onafhankelijkheidsvoorschriften moet voldoen, een vermelding dat, voor het doel van de opdracht, er geen onafhankelijkheidsvoorschriften zijn die de accountant moet naleven; of

- ii indien van de accountant vereist wordt om onafhankelijk te zijn of de accountant in de opdrachtvoorwaarden ermee heeft ingestemd om aan de onafhankelijkheidsvoorschriften te voldoen, een vermelding dat de accountant de relevante onafhankelijkheidsvoorschriften heeft nageleefd. De vermelding dient de relevante onafhankelijkheidsvoorschriften te identificeren;
 - m een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of waaraan deze verbonden is, de NVKS toepast, of andere professionele vereisten, of vereisten in wet- of regelgeving, die minstens zo veeleisend zijn als NVKS;
 - n een beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden met vermelding van de aard en omvang, en indien van toepassing, de timing, van elke specifieke werkzaamheid zoals overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden; (Zie Par. A55, A56 en A57)
 - o de bevindingen van elke uitgevoerde werkzaamheid, inclusief details over de gevonden uitzonderingen; (Zie Par. A55 en A56)
 - p de handtekening van de accountant;
 - q de datum van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
 - r de naam van de plaats in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt;
 - s *een vermelding dat van de opdrachtgever en andere beoogde gebruikers wordt verwacht dat zij een eigen afweging maken van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen die door de accountant zijn gerapporteerd en hun eigen conclusies trekken uit de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.*
- 31 Indien de accountant in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden verwijst naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, dient de formulering in het rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant wordt beperkt door de betrokkenheid van een deskundige. (Zie Par. A58)
- 32 Indien de accountant in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden een samenvatting van bevindingen verstrekt naast de beschrijving van bevindingen zoals vereist in paragraaf 30(o) :
- a dient de samenvatting van de bevindingen te worden beschreven op een wijze die objectief is, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn; en
 - b dient het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden een vermelding te bevatten die aangeeft dat het lezen van de samenvatting geen vervanging is voor het lezen van het volledige rapport.
- 33 De accountant dient het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden te dateren niet eerder dan de datum waarop de accountant de opdracht heeft voltooid en de bevindingen heeft vastgesteld overeenkomstig deze Standaard.

Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden samen met een andere opdracht

- 34 Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden dient duidelijk te worden onderscheiden van rapportages van andere opdrachten. (Zie Par. A59)

Documentatie

- 35 De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A60)
- a de schriftelijke opdrachtvoorwaarden en, indien van toepassing, de overeenstemming met de opdrachtgever over wijzigingen in de werkzaamheden;
 - b de aard, timing en omvang van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
 - c de bevindingen die voortvloeien uit de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 2)

- A1 De verwijzing naar 'onderzoeksobjecten' in deze Standaard omvat alles waarop overeengekomen specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd, met inbegrip van informatie, documenten, metingen of naleving van wet- en regelgeving, voor zover relevant.
- A2 Voorbeelden van financiële en niet-financiële onderzoeksobjecten waarop de opdracht kan worden uitgevoerd, zijn:
- Financiële onderzoeksobjecten met betrekking tot:
 - Financiële overzichten van de entiteit of specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten.
 - Uitgaven in het kader van een subsidieprogramma.
 - Inkomsten voor het bepalen van royalty's, huur of franchisevergoedingen op basis van een percentage van de inkomsten.
 - Kapitaaltoereikendheidsratio's voor toezichthoudende instanties.
 - Niet-financiële onderzoeksobjecten met betrekking tot:
 - Aantallen passagiers gemeld aan een burgerluchtvaart autoriteit.
 - Waarneming van vernietiging van nagemaakte of defecte goederen gemeld aan een toezichthoudende instantie.
 - Geautomatiseerde processen die worden gebruikt voor loterij trekkingen en gemeld aan een toezichthoudende instantie.
 - Omvang van de uitstoot van broeikasgassen gemeld aan een toezichthoudende instantie.

De bovenstaande lijst is niet uitputtend. Naarmate de vraag naar externe verslaggeving zich ontwikkelt, kunnen ook andere soorten onderzoeksobjecten aan de orde komen.

Relatie met de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

(Zie Par. 3)

- A3 De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures vast te stellen voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.² De NVKS behandelt ook de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, alsmede de uitvoering en de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.
- A4 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, opzet, implementeert en in werking houdt dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
- a de accountantseenheid en het personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en aan de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met zulke standaarden en vereisten; en

² Artikel 13(1) van de NVKS

- b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte opdrachttrapportages in de omstandigheden passend zijn.³

A5 Een rechtsgebied dat de NVKS niet heeft overgenomen met betrekking tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden kan eisen hebben gesteld aan het kwaliteitsmanagement van accountantspraktijken die dergelijke opdrachten verrichten. De bepalingen in deze Standaard over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke opdrachten veronderstellen dat de betreffende vereisten op het gebied van kwaliteitsmanagement minstens zo veeleisend zijn als de vereisten uit de NVKS. Dit wordt bereikt wanneer deze vereisten de vereisten van de NVKS behandelen en de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstellingen van de NVKS te bereiken. Het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het proces van de accountantseenheid voor het inschatten van risico's;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;
- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e het uitvoeren van de opdracht;
- f middelen;
- g informatie en communicatie;
- h het monitorings- en herstelproces.

A6 Binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om beleidslijnen of procedures te implementeren die van toepassing zijn op de opdracht.

A7 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet op effectieve wijze zullen ondervangen; of
- informatie die is verschaft door de accountantseenheid of andere partijen, over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

- competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
- het naleven van door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid.

Bij het overwegen van tekortkomingen van het kwaliteitsmanagementsysteem die op de opdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met herstelacties die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die opdracht voldoende acht.

A8 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:

- een opdracht niet in overeenstemming met de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen was uitgevoerd; of
- het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden niet passend was.

3 NVKS, artikel 4.

Ingangsdatum

(Zie Par. 11)

A9 *n.v.t. (betreft overgangsbepalingen in de NV COS)*

Definities

Opdrachtgever en andere beoogde gebruikers

(Zie Par. 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii))

A10 In bepaalde omstandigheden kunnen de specifieke werkzaamheden worden overeengekomen met de beoogde gebruikers, naast de opdrachtgever. Andere beoogde gebruikers dan de opdrachtgever, kunnen ook de geschiktheid van de werkzaamheden erkennen.

Deze handelingen kunnen soms ook een verplicht karakter hebben. Als de opdrachtgever namelijk geen beoogde gebruiker is of de vertegenwoordiger van de beoogde gebruiker(s) is, dan moet de accountant een of meer aanvullende maatregelen nemen in het kader van de opdracht aanvaarding- en continuering. (Zie Par. 22A)

A11 De opdrachtgever kan, onder verschillende omstandigheden, de verantwoordelijke partij, een regelgever of een andere beoogde gebruiker zijn. Verwijzingen naar de opdrachtgever in deze Standaard omvatten, indien relevant, meerdere opdrachtgevers.

Bevindingen

(Zie Par. 13(f))

A12 Bevindingen zijn geschikt om objectief te worden geverifieerd, hetgeen betekent dat verschillende accountants die dezelfde werkzaamheden verrichten, geacht worden tot gelijkwaardige resultaten te komen. Bevindingen sluiten het tot uitdrukking brengen van een oordeel of van een conclusie uit, evenals eventuele aanbevelingen die de accountant kan doen.

A13 Accountants kunnen de term 'feitelijke bevindingen' gebruiken in plaats van 'bevindingen', bijvoorbeeld wanneer de accountant bezorgd is dat de term 'bevindingen' verkeerd geïnterpreteerd kan worden. Dit kan het geval zijn in rechtsgebieden of talen waar de term 'bevindingen' kan worden opgevat als resultaten die niet feitelijk zijn.

Relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 17)

Objectiviteit en onafhankelijkheid

A14 Van een accountant die een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoert, wordt vereist om de relevante ethische voorschriften na te leven. Deze betreffen de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en *indien van toepassing de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)*, samen met nationale vereisten die stringenter zijn. De VGBA schrijft voor dat accountants de fundamentele beginselen in acht moeten nemen, waaronder objectiviteit, hetgeen inhoudt dat accountants hun professionele of zakelijke oordeelsvorming niet in gevaar mogen brengen als gevolg van een tendentie (bias), belangenverstrengeling of ongepaste beïnvloeding door anderen. De relevante ethische voorschriften waaraan de accountant is onderworpen vereisen dus minimaal dat de accountant objectief is bij het verrichten van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

A15 De ViO bevat geen onafhankelijkheidsvoorschriften voor de uitvoering van opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Nationale ethische voorschriften, wet- of regelgeving, andere beroepsvereisten, of voorwaarden van een contract, programma of regeling met betrekking tot het onderzoeksobject van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden kunnen evenwel vereisten inzake onafhankelijkheid bevatten.

De niet-naleving van wet- en regelgeving

4

A16 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen:

- a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- b verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.⁵

A17 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A18 Van de accountant wordt niet verwacht om een bepaald begrip van wet- en regelgeving te hebben dat verder gaat dan wat nodig is om de opdracht te verrichten. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen verwachten dat de accountant kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op niet-naleving van wet- en regelgeving. Of een handeling een daadwerkelijk geval van niet-naleving van wet- en regelgeving inhoudt is uiteindelijk een zaak die moet worden bepaald door een rechtbank of een andere bevoegde gerechtelijke instantie.

A19 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.⁶

A20 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijvoorbeeld binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).⁷

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 18)

A21 Professionele oordeelsvorming wordt uitgeoefend bij het toepassen van de vereisten van deze Standard en de relevante ethische voorschriften en bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die gedurende de opdracht passend zijn.

A22 Bij het aanvaarden van, uitvoeren van en het rapporteren over de opdracht wordt professionele oordeelsvorming toegepast, bijvoorbeeld bij:

4 Relevante ethische voorschriften kunnen erop wijzen dat niet-naleving van wet- en regelgeving fraude omvat. Zie bijvoorbeeld de toelichting op artikel 2 in de NV NOCLAR.

5 Zie NV NOCLAR.

6 *In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.*

7 Zie VGBA artikel 16.

Het aanvaarden van de opdracht

- Het bespreken en overeenkomen met de opdrachtgever (en indien relevant, andere partijen) van de aard, timing en omvang van de te verrichten werkzaamheden (rekening houdend met het doel van de opdracht).
- Het bepalen of aan de voorwaarden voor opdrachtaanvaarding en -continuering is voldaan.
- Het bepalen van de middelen die nodig zijn om de werkzaamheden te verrichten zoals is overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden, met inbegrip van de noodzaak om een beroep te doen op een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- Het bepalen van passende acties indien de accountant zich bewust wordt van feiten of omstandigheden die suggereren dat de werkzaamheden waarmee de accountant wordt gevraagd in te stemmen, niet geschikt zijn voor het doel van de opdracht.

Het uitvoeren van de opdracht

- Het bepalen van passende acties of reacties indien, tijdens het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden, de accountant kennis krijgt van:
 - aangelegenheden die kunnen wijzen op fraude of op een geval van niet-naleving of vermeende niet-naleving van wet- of regelgeving;
 - andere aangelegenheden die twijfel doen rijzen over de integriteit van de informatie die relevant is voor de overeengekomen specifieke werkzaamheden of die erop wijzen dat de informatie misleidend kan zijn;
 - werkzaamheden die niet kunnen worden uitgevoerd zoals zijn overeengekomen.

Rapporteren over de opdracht

- Het op een objectieve wijze en voldoende gedetailleerd beschrijven van de bevindingen, ook wanneer er uitzonderingen zijn gevonden.

A23 Bij het uitvoeren van de opdracht is de noodzaak voor de accountant om professionele oordeelsvorming uit te oefenen beperkt bij het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden, onder meer om de volgende redenen:

- De opdracht omvat het uitvoeren van de specifieke werkzaamheden die zijn overeengekomen door de accountant en de opdrachtgever, waarbij de opdrachtgever heeft erkend dat de uit te voeren werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht.
- De overeengekomen specifieke werkzaamheden en de bevindingen die voortvloeien uit het verrichten van deze werkzaamheden zijn geschikt om objectief te worden beschreven, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn.
- De bevindingen zijn geschikt om objectief te worden geverifieerd, wat betekent dat van verschillende accountants die dezelfde werkzaamheden verrichten wordt verwacht dat ze tot gelijkwaardige resultaten komen.

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 19 en 20)

A24 Bij het nemen van de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit van iedere opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- b het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor zover van toepassing; en

c het uitbrengen van het rapport van de accountant in overeenstemming met deze Standaard.

- A25 De NVKS vereist van de accountantseenheid om een kwaliteitssysteem vast te stellen dat betrekking heeft op de geschiktheid van de oordeelsvormingen over het aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of opdracht op basis van informatie die is verkregen over de aard en omstandigheden van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (met inbegrip van het management, en, indien van toepassing, de met governance belaste personen) die voldoende is om zulke oordeelsvormingen te ondersteunen. Indien de opdrachtspartner redenen heeft om de integriteit van het management in zodanige mate in twijfel te trekken dat dit waarschijnlijk een goede uitvoering van de opdracht zal beïnvloeden, kan het niet passend zijn om de opdracht te aanvaarden.
- A26 In de NVKS is opgenomen dat de accountantseenheid ervoor verantwoordelijk is een kwaliteitssysteem dat betrekking heeft op de naleving van de verantwoordelijkheden in verband met de relevante ethische voorschriften vast te stellen. In deze Standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtspartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.⁸
- A27 Indien de accountant niet in staat is om aan het vereiste in paragraaf 20 te voldoen, kan het passend zijn om met de opdrachtgever overeen te komen om de reikwijdte van de opdracht te beperken tot werkzaamheden waarvoor de accountant op passende wijze de verantwoordelijkheid kan nemen. De opdrachtgever kan afzonderlijk een deskundige inschakelen om de overige werkzaamheden uit te voeren.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

(Zie Par. 21, 22 en 23)

- A28 Bij het verwerven van inzicht in het doel van de opdracht, kan de accountant zich bewust worden van aanwijzingen dat de werkzaamheden die de accountant gevraagd wordt uit te voeren niet geschikt zijn voor het doel van de opdracht. De accountant kan zich bijvoorbeeld bewust zijn van feiten of omstandigheden die erop wijzen dat:
- de werkzaamheden geselecteerd zijn op een manier die bedoeld is om de besluitvorming van de beoogde gebruikers te beïnvloeden;
 - het onderzoeksobject waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden worden verricht onbetrouwbaar is;
 - een assurance-opdracht of een adviesdienst beter kan voldoen aan de behoeften van de opdrachtgever of andere beoogde gebruikers.
- A29 *De accountant kan de uit te voeren werkzaamheden bespreken met de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan om inzicht te krijgen in de doelstelling van de opdracht en de verwachte werkzaamheden.*
- A29A *De accountant kan de uit te voeren werkzaamheden vergelijken met een toereikende vastlegging daarover van de beoogde gebruiker(s) of de vertegenwoordiger(s) daarvan, bijvoorbeeld in de vorm van wet- en regelgeving, een accountantsprotocol of correspondentie. (Zie Par. 22A, onderdeel c)*
- A30 Indien niet aan de voorwaarden in de paragrafen 21, 22 en 22A is voldaan, is het onwaarschijnlijk dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden kan voldoen aan de behoeften van de opdrachtgever of van andere beoogde gebruikers. In dergelijke omstandigheden kan de accountant andere diensten voorstellen, zoals een assurance-opdracht, die meer geschikt kunnen zijn.
- A31 Alle voorwaarden in de paragrafen 21, 22 en 22A zijn ook van toepassing op werkzaamheden die in de loop van de opdracht zijn toegevoegd of gewijzigd.

8 Artikel 4 en artikel 12 van de NVKS

Beschrijvingen van overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen

(Zie Par. 22(c))

A31A In bijlage 2 zijn voorbeelden opgenomen van beschrijvingen van overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen.

A32 De werkzaamheden die tijdens de opdracht moeten worden uitgevoerd, kunnen door wet- en regelgeving zijn voorgeschreven. In sommige omstandigheden kan wet- en regelgeving ook voorschrijven hoe de werkzaamheden of bevindingen moeten worden beschreven in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden. Zoals uiteengezet in paragraaf 22(c), is een voorwaarde voor het aanvaarden van een opdracht dat de accountant heeft vastgesteld dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de bevindingen objectief kunnen worden beschreven, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn.

A33 De overeengekomen specifieke werkzaamheden worden objectief beschreven, in bewoordingen die duidelijk, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn. Dit betekent dat zij voldoende specifiek worden beschreven zodat de beoogde gebruiker de aard en de omvang en, indien van toepassing, de timing van de uitgevoerde werkzaamheden kan begrijpen. Het is belangrijk te erkennen dat elke term mogelijk op een onduidelijke of misleidende manier kan worden gebruikt, afhankelijk van de context of van het ontbreken daarvan. Ervan uitgaande dat de termen passend zijn in de context waarin ze worden gebruikt, zijn voorbeelden van beschrijvingen van activiteiten die aanvaardbaar kunnen zijn:

- bevestigen;
- vergelijken;
- overeenkomen;
- traceren;
- inspecteren;
- verzoeken om inlichtingen;
- herberekenen;
- waarnemen.

A34 Termen die onduidelijk, misleidend of voor verschillende interpretaties vatbaar kunnen zijn, afhankelijk van de context waarin ze worden gebruikt, zijn bijvoorbeeld:

- termen die onder de standaarden worden geassocieerd met assurance, zoals 'geeft een getrouwe weergave' of 'getrouw beeld', 'controle', 'beoordeling', 'zekerheid', 'oordeel', of 'conclusie';
- termen die het tot uitdrukking brengen van een oordeel of van een conclusie impliceren, zoals 'wij certificeren', 'wij verifiëren', 'wij hebben vastgesteld' met betrekking tot de bevindingen;
- onduidelijke of vage formuleringen zoals 'wij hebben alle toelichtingen ontvangen en alle werkzaamheden uitgevoerd die wij nodig achten';
- termen die voor verschillende interpretaties vatbaar zijn, zoals 'materieel' of 'significant';
- onnauwkeurige omschrijvingen van werkzaamheden zoals 'bespreken', 'evalueren', 'testen', 'analyseren' of 'onderzoeken' zonder de aard en omvang, en indien van toepassing, de timing, van de uit te voeren werkzaamheden te specificeren. Het gebruik van het woord 'bespreken' kan bijvoorbeeld onnauwkeurig zijn zonder te specificeren met wie de bespreking is gehouden of welke specifieke vragen zijn gesteld;
- termen die suggereren dat de bevindingen geen feitelijke resultaten weergeven, zoals 'naar onze mening', 'vanuit ons perspectief' of 'wij nemen het standpunt in dat'.

A35 Bijvoorbeeld een werkzaamheid zoals 'het beoordelen van de kostenallocatie om te bepalen of deze redelijk is' voldoet waarschijnlijk niet aan de voorwaarde dat de bewoordingen duidelijk, niet misleidend of niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn, omdat:

- de term 'beoordelen' door sommige gebruikers verkeerd kan worden geïnterpreteerd namelijk dat de kostenallocatie het onderwerp was van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid, ook al is een dergelijke zekerheid niet bedoeld op grond van de werkzaamheden;

- de term 'redelijk' is onderhevig aan verschillende interpretaties met betrekking tot wat 'redelijk' is.

A36 In omstandigheden waarin wet- en regelgeving een werkzaamheid specificeert of beschrijft in termen die onduidelijk, misleidend of voor verschillende interpretaties vatbaar zijn, kan de accountant voldoen aan de voorwaarde in paragraaf 22(c) door bijvoorbeeld de opdrachtgever te verzoeken om:

- de werkzaamheid of de beschrijving van de werkzaamheid aan te passen, zodat deze niet langer onduidelijk, misleidend of voor verschillende interpretaties vatbaar is;
- *een definitie van de betreffende term uit te werken die de accountant opneemt in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden, als de werkzaamheid of de beschrijving van de werkzaamheid niet kan worden aangepast.*

Naleving van onafhankelijkheidsvoorschriften

(Zie Par. 22(e), 24(e))

A37 Paragraaf 22(e) is van toepassing wanneer de accountant verplicht is de onafhankelijkheidsvoorschriften na te leven om redenen zoals bijvoorbeeld in paragraaf A15 zijn uiteengezet. Paragraaf 22(e) is ook van toepassing wanneer de accountant met de opdrachtgever in de opdrachtvoorwaarden overeenkomt om aan de onafhankelijkheidsvoorschriften te voldoen. De accountant kan bijvoorbeeld aanvankelijk hebben vastgesteld dat de accountant op grond van relevante ethische voorschriften, wet- en regelgeving, of om andere redenen niet verplicht is de onafhankelijkheidsvoorschriften na te leven. Echter bij het overwegen van de aanvaarding en continuering van de opdracht of het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden, kan kennis van de accountant van de volgende zaken aanleiding zijn voor een overleg met de opdrachtgever over de vraag of de naleving van bepaalde geïdentificeerde onafhankelijkheidsvoorschriften gepast is voor het doel van de opdracht:

- de doelstelling van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- de identiteit van de opdrachtgever, andere beoogde gebruikers en de verantwoordelijke partij (indien verschillend van de opdrachtgever);
- de aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden; of
- andere opdrachten die de accountant verricht of heeft verrichten voor de opdrachtgever, andere beoogde gebruikers of de verantwoordelijke partij (indien verschillend van de opdrachtgever).

A38 De controlerend accountant van de financiële overzichten van de opdrachtgever (of van de verantwoordelijke partij indien deze verschilt van de opdrachtgever) kan ook worden ingeschakeld voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. In een dergelijke situatie zouden de beoogde gebruikers van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden kunnen veronderstellen dat de accountant onafhankelijk is voor het doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. De accountant kan derhalve met de opdrachtgever overeenkomen dat naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften, die van toepassing zijn op controles van financiële overzichten, passend is voor het doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. In een dergelijk geval wordt in de opdrachtvoorwaarden een vermelding opgenomen dat van de accountant wordt vereist om te voldoen aan de onafhankelijkheidsvoorschriften, in overeenstemming met paragraaf 24(e).

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 24 en 25)

A39 Indien relevant kunnen aanvullende zaken worden opgenomen in de opdrachtbevestiging, bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige bij sommige aspecten van de opdracht;
- eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden.

- A40 Voor voorbeeldteksten van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.
- A41 De accountant kan met de opdrachtgever overeenkomen dat de uit te voeren werkzaamheden grenswaarden voor het bepalen van uitzonderingen zullen omvatten. Indien dit het geval is, worden deze grenswaarden opgenomen in de beschrijvingen van de werkzaamheden in de opdrachtvoorwaarden.
- A42 In bepaalde omstandigheden kan wet- en regelgeving slechts de aard van de uit te voeren werkzaamheden voorschrijven. In dergelijke omstandigheden komt de accountant, overeenkomstig paragraaf 24(i), de timing en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden overeen met de opdrachtgever, zodat de opdrachtgever een basis heeft om te erkennen dat de uit te voeren werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht.
- A43 In bepaalde omstandigheden vinden het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden en het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden *volgtijdelijk plaats*. In andere omstandigheden is het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden en het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden een iteratief proces, waarbij wijzigingen in de specifieke werkzaamheden worden overeengekomen naarmate de opdracht vordert door in te spelen op nieuwe informatie. Indien specifieke werkzaamheden die eerder zijn overeengekomen, moeten worden gewijzigd, vereist paragraaf 25 dat de accountant de gewijzigde opdrachtvoorwaarden overeenkomt met de opdrachtgever. De gewijzigde opdrachtvoorwaarden kunnen bijvoorbeeld de vorm aannemen van een bijgewerkte opdrachtbevestiging, een addendum bij een bestaande opdrachtbevestiging, of een andere vorm van schriftelijke erkenning.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 26)

- A44 De accountant kan beslissen om geen nieuwe opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst te sturen voor een doorlopende opdracht. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de opdrachtvoorwaarden te herzien, of om de opdrachtgever te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:
- elke indicatie dat de opdrachtgever het doel van de opdracht dan wel de aard, timing of omvang van de overeengekomen specifieke werkzaamheden verkeerd begrijpt;
 - elke herziene of bijzondere opdrachtvoorwaarde, met inbegrip van wijzigingen in de eerder overeengekomen specifieke werkzaamheden;
 - een wijziging in door wet- en regelgeving gestelde eisen of contractuele vereisten die invloed hebben op de opdracht;
 - een wijziging in het management of de met governance belaste personen van de opdrachtgever.

Het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden

(Zie Par. 28)

- A45 De accountant kan besluiten om schriftelijke bevestigingen te vragen in bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld:
- Als de overeengekomen specifieke werkzaamheden betrekking hebben op verzoeken tot inlichtingen kan de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoeken over de antwoorden die mondeling zijn gegeven.
 - Indien de opdrachtgever niet de verantwoordelijke partij is, kan de accountant met de opdrachtgever overeenkomen om, bij wijze van een overeengekomen specifieke werkzaamheid, de verantwoordelijke partij om schriftelijke bevestigingen te verzoeken.

Het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 29)

A46 Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan inhouden dat een deskundige wordt betrokken om de accountant bij te staan in:

- Het bespreken met de opdrachtgever van de uit te voeren overeengekomen specifieke werkzaamheden. Bijvoorbeeld: een advocaat kan de accountant suggesties geven over het opzetten van de werkzaamheden gericht op juridische aspecten van een contract; of
- Het verrichten van één of meer van de overeengekomen specifieke werkzaamheid(heden). Bijvoorbeeld een chemicus kan één van de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren, zoals het bepalen van de toxinegehalten in een graanmonster.

A47 Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een externe deskundige zijn die door de accountant wordt ingehuurd, of een interne deskundige die deel uitmaakt van de accountantseenheid en derhalve onderworpen is aan het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. De accountant mag vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- het inzicht of de praktische ervaring van de accountant erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet op effectieve wijze zullen ondervangen;
- informatie die is verschaft door de accountantseenheid of andere partijen, over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.

De mate waarin de accountant kan vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid zal variëren naar gelang de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden zoals:

- Competentie en capaciteiten op grond van indienstneming en trainingsprogramma's.
- De evaluatie door de accountant van de objectiviteit van de ingeschakelde deskundige.
- Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Een dergelijk vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem vermindert de verantwoordelijkheid van de accountant niet om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

A48 Indien de door de accountant ingeschakelde deskundige één of meer van de overeengekomen specifieke werkzaamheid(heden) verricht, omvat de overeenkomst over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige, zoals vereist op grond van paragraaf 29 (b), de aard, timing en omvang van de werkzaamheid(heden) die door de accountant ingeschakelde deskundige zal (zullen) worden uitgevoerd. Naast de aangelegenheden die vereist zijn op grond van paragraaf 29(b), kan het passend zijn dat de overeenkomst met de door de accountant ingeschakelde deskundige onder meer de volgende aangelegenheden omvat:

- a de respectievelijke rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die van de deskundige;
- b de aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en de deskundige, met inbegrip van de vorm van elk rapport dat door die deskundige moet worden verstrekt; en
- c de noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om vertrouwelijkheidsvereisten in acht te nemen.

A49 De aangelegenheden die in paragraaf A47 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

- A50 Wanneer de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt, kan het passend zijn sommige van de in paragraaf 29 vereiste werkzaamheden uit te voeren in het stadium van de aanvaarding of continuering van de opdracht.

Het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden

(Zie Par. 30, 31, 32 en 33)

- A51 *Voor voorbeeldteksten van een rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten*

Het onderzoeksobject waarop overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd

(Zie Par. 30(c))

- A52 Indien van toepassing, om misverstanden te voorkomen, kan de accountant duidelijk wensen te maken dat het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden geen informatie bevat die verder gaat dan de onderzoeksobjecten waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd. Als de accountant bijvoorbeeld de opdracht heeft gekregen om overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren voor de debiteuren- en voorraadposten van een entiteit, kan de accountant een vermelding opnemen dat het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden enkel betrekking heeft op deze posten en niet op de financiële overzichten van de entiteit als geheel.

Doelstelling van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden

(Zie Par. 30(d))

- A53 Naast de op grond van paragraaf 30(d) vereiste vermelding, kan de accountant het passend vinden om aan te geven dat het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden uitsluitend bedoeld is voor de opdrachtgever en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de wet- en regelgeving van het betrokken rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking van de verspreidingskring of het gebruik van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden. In sommige rechtsgebieden kan het mogelijk zijn om het gebruik van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken, maar niet de verspreidingskring. In andere rechtsgebieden kan het mogelijk zijn om de verspreidingskring van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken, maar niet het gebruik.

A53A Specifieke aspecten publieke sector

Een uitzondering op de beperking in de verspreidingskring is als wettelijke voorschriften anders bepalen, zoals de Wet open overheid (Woo). Het uitgangspunt in de Woo is dat overheidsinformatie altijd openbaar is, tenzij de Woo of andere wetgeving bepaalt dat de gevraagde informatie niet geschikt is om openbaar te maken.

- A54 Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij de beslissing om de verspreidingskring of het gebruik van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken (indien dit is toegestaan), zijn bijvoorbeeld of:
- er een verhoogd risico bestaat dat andere gebruikers dan de beoogde gebruikers het doel van de opdracht verkeerd begrijpen of de bevindingen verkeerd interpreteren;
 - de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitsluitend zijn ontworpen voor gebruik door interne gebruikers, zoals het management en de met governance belaste personen van de opdrachtgever;
 - de overeengekomen specifieke werkzaamheden of bevindingen vertrouwelijke informatie bevat.

Overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen

(Zie Par. 30(n) en 30(o))

A55 Indien de accountant niet in staat is de overeengekomen specifieke werkzaamheden of bevindingen te beschrijven zonder vertrouwelijke of gevoelige informatie op te nemen, kan de accountant overwegen om:

- intern te consulteren (bijvoorbeeld binnen de accountantseenheid of netwerkonderdeel);
- extern te consulteren (bijvoorbeeld met de relevante beroepsorganisatie of een andere accountant); of
- juridisch advies in te winnen, om de professionele of juridische implicaties te begrijpen van een bepaalde handelwijze.

A56 Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij het feit dat eerder overeengekomen specifieke werkzaamheden niet zijn uitgevoerd of zijn aangepast, van belang is voor het door de beoogde gebruikers in overweging nemen van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de bevindingen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de werkzaamheden in wet- en regelgeving zijn vastgelegd. In dergelijke omstandigheden kan de accountant in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden aangeven welke werkzaamheden uit de oorspronkelijke opdrachtvoorwaarden, niet konden worden uitgevoerd of werden gewijzigd, en waarom dit het geval is geweest.

A57 De accountant kan verwijzen naar de datum waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 31)

A58 In bepaalde omstandigheden kan wet- en regelgeving vereisen dat in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden wordt verwezen naar een door de accountant ingeschakelde deskundige die een of meerdere van de overeengekomen specifieke werkzaamheden heeft uitgevoerd. Een dergelijke verwijzing kan bijvoorbeeld vereist zijn met het oog op transparantie in de publieke sector. De accountant kan dit ook in andere omstandigheden passend vinden, bijvoorbeeld wanneer de accountant bij de beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden verwijst naar de door de accountant ingeschakelde deskundige. Niettemin heeft de accountant een ongedeelde verantwoordelijkheid voor de bevindingen in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden, en die verantwoordelijkheid wordt niet beperkt door het gebruik van de door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is derhalve van belang dat, indien het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden verwijst naar de door de accountant ingeschakelde deskundige, het rapport niet impliceert dat de verantwoordelijkheid van de accountant minder wordt door de verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Het uitvoeren van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden samen met een andere opdracht

(Zie Par. 34)

A59 Aan een accountant kan worden gevraagd om samen met de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden andere opdrachten uit te voeren, zoals het geven van aanbevelingen die voortvloeien uit de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dergelijke verzoeken kunnen de vorm aannemen van één verzoek aan de accountant om overeengekomen specifieke werkzaamheden te verrichten en aanbevelingen te geven. Hierbij kunnen de opdrachtvoorwaarden van de verschillende opdrachten in één opdrachtbevestiging worden uiteengezet. Om misverstanden te voorkomen, vereist paragraaf 34 dat in het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden duidelijk een onderscheid wordt gemaakt met de rapporten van andere opdrachten. Zo kunnen de aanbevelingen bijvoorbeeld :

- worden verstrekt in een afzonderlijk document apart van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden; of
- worden opgenomen in een document dat zowel het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden als de aanbevelingen bevat, maar de aanbevelingen duidelijk onderscheidt van het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden, bijvoorbeeld door het rapport inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden en de aanbevelingen in afzonderlijke delen van het document op te nemen.

Documentatie

(Zie Par. 35)

A60 Documentatie van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden kan bijvoorbeeld een vastlegging bevatten van:

- De onderscheidende kenmerken van het onderzoeksobject(de onderzoeksobjecten) waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd. Onderscheidende kenmerken zullen variëren afhankelijk van de aard van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en van de onderzoeksobjecten waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd. Bijvoorbeeld:
 - Voor werkzaamheden betreffende de inkooporders, kan de accountant de geselecteerde documenten identificeren aan de hand van hun data en unieke inkoopordernummers.
 - Voor werkzaamheden waarbij een selectie van alle posten 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 bepalen (bijvoorbeeld alle journaalposten boven een bepaald bedrag uit de dagboeken voor een specifieke periode, alle urenstaten van uren boven een bepaald aantal of elk tiende item op een specifieke lijst);
 - Voor werkzaamheden waarbij inlichtingen moeten worden ingewonnen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit, kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van de data van deze interviews, de namen en functieomschrijvingen van de personeelsleden van de entiteit en de specifieke verzoeken om inlichtingen die werden verricht;
 - Voor waarnemingswerkzaamheden kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van waarneming, van de relevante personen, van hun respectieve verantwoordelijkheden, alsmede van de plaats en het tijdstip waarop de waarneming is uitgevoerd.
- Wie de overeengekomen specifieke werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werkzaamheden zijn uitgevoerd.
- Wie de uitgevoerde overeengekomen werkzaamheden heeft beoordeeld, en de datum en omvang van deze beoordeling.

Bijlage 1: Vergelijking kenmerken opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met een assurance-opdracht

In onderstaand schema worden de kenmerken van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden verduidelijkt door deze te vergelijken met een assurance-opdracht.

Onderwerp	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Assurance-opdracht
Context	Besloten kring (communicatie met opdrachtgever en e.v.t. andere beoogde gebruikers is noodzakelijk).	Open of besloten kring.
Doel opdracht	Het rapporteren van bevindingen aan de opdrachtgever en e.v.t. andere beoogde gebruikers.	Het geven van een oordeel/conclusie over het getrouwe beeld van informatie of de naleving van voorgeschreven vereisten.
Werkzaamheden: Planning	De accountant komt in overleg met de opdrachtgever en e.v.t. andere beoogde gebruikers tot bepaalde werkzaamheden. Het is de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht.	Accountant bepaalt zelfstandig op basis van een normenkader de werkzaamheden die nodig zijn om tot een oordeel/conclusie te komen.
Uitvoeren	Aard van de werkzaamheden is vergelijkbaar	
Evaluatie	De opdrachtgever en andere beoogde gebruikers maken een eigen afweging over de overeengekomen werkzaamheden en bevindingen en trekken hun eigen conclusies.	Accountant evalueert de uitkomsten van de werkzaamheden ter vorming van zijn oordeel/ conclusie.
Rapportage	Beschrijving van de specifieke werkzaamheden en bevindingen.	Het oordeel/de conclusie over het object.

Bijlage 2: Voorbeelden van beschrijvingen van overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen*Voorbeeld 1: Bevindingen waarbij geen uitzonderingen zijn gevonden*

	Specifieke werkzaamheden	Bevindingen
1	Een lijst verkrijgen van het management van ... (verantwoordelijke partij) met alle contracten die tussen ... (1 januari 20X1) en ... (31 december 20X1) zijn afgesloten voor ... (xyz) producten ('lijst') en het identificeren van alle contracten met een waarde van meer dan \$25.000.	We hebben van het management een lijst verkregen met alle contracten voor ... (xyz) producten die tussen ... (1 januari 20X1) en ... (31 december 20X1) zijn afgesloten. Van de 125 contracten op de lijst, identificeerden we 37 contracten met een waarde van meer dan \$25.000.
2	Vergelijk voor elk geïdentificeerd contract met een waarde van meer dan \$25.000 op de lijst, het contract met de aanbestedingsdocumenten en bepaal of het contract was onderworpen aan biedingen door ten minste 3 aannemers van de 'lijst van vooraf gekwalificeerde aannemers' van ... (verantwoordelijke partij).	We inspecteerden de aanbestedingsdocumenten van 37 contracten met een waarde van meer dan \$25.000. De uitkomst van de inspectie was dat voor alle 37 contracten een bieding was uitgebracht door ten minste 3 aannemers van de 'lijst van vooraf gekwalificeerde aannemers' van ... (verantwoordelijke partij).
3	Vergelijk voor elk geïdentificeerd contract met een waarde van meer dan \$25.000 op de lijst, het te betalen bedrag van het ondertekende contract met het bedrag dat uiteindelijk door ... (verantwoordelijke partij) aan de contractant is betaald om te bepalen of het uiteindelijk betaalde bedrag binnen \$100 van het in het contract overeengekomen bedrag ligt.	We hebben de ondertekende contracten verkregen van alle 37 contracten met een waarde van meer dan \$25.000 op de lijst en hebben de in de contracten te betalen bedragen vergeleken met de bedragen die uiteindelijk door ... (verantwoordelijke partij) aan de aannemer zijn betaald. De uitkomst van de vergelijking was dat de uiteindelijk betaalde bedragen in alle 37 contracten binnen \$100 van de overeengekomen bedragen lagen, zonder uitzonderingen.

Voorbeeld 2: Bevindingen waarbij uitzonderingen zijn gevonden

	Specifieke werkzaamheden	Bevindingen
1	Vergelijk voor elk geïdentificeerd contract met een waarde van meer dan \$25.000 op de lijst, het contract met de aanbestedingsdocumenten en bepaalt of het contract was onderworpen aan biedingen/aanbesteding door ten minste 3 aannemers van de 'Lijst van vooraf gekwalificeerde aannemers' van ... (opdrachtgever). Voor de aanbestedingsdocumenten die in ... (vreemde taal) werden ingediend, vertaal deze met de hulp van een vertaler die door de accountant is ingeschakeld alvorens de vergelijking te verrichten.	We hebben de aanbestedingsdocumenten van de 37 contracten met een waarde van meer dan \$25.000 geïnspecteerd. Van deze 37 aanbestedingsdocumenten werden er 5 ingediend in ... (vreemde taal). We hebben een vertaler ingeschakeld om te helpen bij de vertaling van deze 5 aanbestedingsdocumenten. De uitkomst van de inspectie was dat voor 36 van de 37 contracten een bieding was uitgebracht door ten minste 3 aannemers van de 'lijst van vooraf gekwalificeerde aannemers' van ... (opdrachtgever). We vonden 1 contract ter waarde van \$65.000 die niet onderworpen was aan aanbesteding. Het management heeft ons medegedeeld dat de aanbestedingsregels voor dit contract niet zijn gevolgd in verband met een noodgeval vanwege een contractuele deadline. De inschakeling van de vertaler om ons te helpen bij de vertaling van de aanbestedingsdocumenten doet niets af aan onze verantwoordelijkheid voor het verrichten van de werkzaamheden en het rapporteren van de bevindingen.
2	Vergelijk voor elk geïdentificeerd contract met een waarde van meer dan \$25.000 op de lijst, het te betalen bedrag van het ondertekende contract met het bedrag dat uiteindelijk door ... (opdrachtgever) aan de leverancier is betaald, om te bepalen of het uiteindelijk betaalde bedrag hetzelfde is als het in het contract overeengekomen bedrag.	We hebben de ondertekende contracten verkregen van alle 37 contracten met een waarde van meer dan \$ 25.000 op de lijst en hebben de in de contracten te betalen bedragen vergeleken met de bedragen die uiteindelijk door ... (opdrachtgever) zijn betaald. De uitkomst van de vergelijking was dat de te betalen bedragen in de ondertekende contracten voor 26 van de 37 contracten verschilden van de bedragen die uiteindelijk door ... (opdrachtgever) zijn betaald. In al deze gevallen heeft het management tegenover ons verklaard dat het verschil in de bedragen bedoeld was om een verhoging met 1% van het omzetbelastingtarief van ... (rechtsgebied) op te vangen die in september 20X1 van kracht werd.

4410 Samenstellingsopdrachten

Inleiding	1-15
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	1-4
<i>De samenstellingsopdracht</i>	5-10
<i>Autoriteit van deze standaard</i>	11-14
<i>Ingangsdatum</i>	15
Doelstellingen	16
Definities	17-17A
Vereisten	18-41A
<i>Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard</i>	18-20
<i>Ethische voorschriften</i>	21
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	22
<i>Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten</i>	23
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	24-26
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	27
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	28-37
<i>Documentatie</i>	38-38A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	39-41A
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A69
<i>Toepassingsgebied van deze standaard</i>	A1-A11
<i>De samenstellingsopdracht</i>	A12-A18
<i>Ethische voorschriften</i>	A19-A26
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A27-A29
<i>Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau</i>	A30-A32
<i>Aanvaarding en continuering van de opdracht</i>	A33-A45
<i>Communicatie met het management en de met governance belaste personen</i>	A46-A47
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A48-A58
<i>Documentatie</i>	A59-A61A
<i>De samenstellingsverklaring</i>	A62-A69

Inleiding

Toepassingsgebied van deze standaard

- 1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant¹ :
 - wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die historische financiële informatie te verkrijgen; en
 - overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren. (Zie Par. A1, A1A en A2)
- 2 Deze standaard bevat vereisten voor samenstellingsopdrachten² van historische financiële informatie: (Zie Par. A3)
 - 1 *de Standaard moet worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
 - a *een jaarrekening die wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Zie Par. A3C);*
 - b *een financieel overzicht waarbij deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3A); of*
 - c *een onderdeel of bijlage van een rapportage, die zelfstandig kwalificeert als financieel overzicht als bedoeld in het vorige lid.*
 - 2 *de Standaard kan worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
 - a *financiële overzichten, met uitzondering van eventuele onderdelen of bijlagen daarvan die vallen onder lid 1 onder c, die worden opgesteld als uitvloeisel van een opdracht waarbij primair andere deskundigheid dan deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3B);*
 - b *historische financiële informatie waar de rapportage niet kwalificeert als financieel overzicht.*
 - 3 *de Standaard kan, aangepast waar nodig, worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:*
 - a *financiële informatie anders dan historische financiële informatie;*
 - b *niet-financiële informatie (Zie Par. A4).*
- 2A *Deze standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Het bovenstaande geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. A3D).*
- 3 *Door bespreking met het management, of een andere opdrachtgevende partij verkrijgt een accountant inzicht in het beoogde gebruik en de verspreidingskring. Dit kan leiden tot de keuze om de standaard toe te passen bij historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht. De volgende factoren kunnen de accountant daarbij behulpzaam zijn: (Zie Par. A5)*

Of externe partijen, anders dan de beoogde gebruikers van de samengestelde historische financiële informatie, de accountant waarschijnlijk met de historische financiële informatie zullen associëren en

1 Zie Definities, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

2 Zie Definities, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

er een risico bestaat dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de informatie verkeerd zou worden begrepen, bijvoorbeeld:

- indien de historische financiële informatie bedoeld is voor gebruik door partijen anders dan het management of de met governance belaste personen, of als deze kan worden verschaft aan, of verkregen door, partijen die niet de beoogde gebruikers van die informatie zijn;
- indien de naam van de accountant met de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

- 4 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)*³. In deze Standaard zijn bepalingen over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

De samenstellingsopdracht

- 5 Het management kan een accountant verzoeken om te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit. Voor gebruikers van historische financiële informatie is de waarde van een samenstellingsopdracht, in overeenstemming met deze standaard, gelegen in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Daarnaast leeft de accountant gedrags- en beroepsregels na, waaronder relevante ethische voorschriften, en communiceert hij duidelijk over de aard en omvang van zijn betrokkenheid bij de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)
- 6 Een samenstellingsopdracht is geen assurance-opdracht. Van de accountant wordt derhalve bij een samenstellingsopdracht niet vereist om de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het management verschaft informatie voor het samenstellen te verifiëren, of anderszins onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie over het opstellen van de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen.
- 7 Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist, inclusief de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen. (Zie Par. A12 en A13)
- 8 Deze standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht. (Zie Par. A12 en A13)
- 9 Historische financiële informatie die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht kan voor diverse doeleinden zijn vereist, waaronder:
- a het naleven van verplichte vereisten inzake periodieke financiële verslaggeving die in wet- of regelgeving zijn vastgesteld; of
 - b voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving onder relevante wet- of regelgeving, bijvoorbeeld historische financiële informatie:

³ NVKS artikel 2.

- die is opgesteld voor het management of de met governance belaste personen op een basis die voor hun specifieke doeleinden geschikt is (zoals het opstellen van historische financiële informatie voor intern gebruik);
 - in de vorm van periodieke financiële verslaggeving die voor externe partijen onder een contract of andere vorm van overeenkomst wordt uitgevoerd (zoals historische financiële informatie die aan een financierende instantie wordt verschaft om de toekenning of voortzetting van financiële bijdrage te ondersteunen);
 - voor doeleinden in verband met een transactie, bijvoorbeeld om een transactie waarbij de eigendomsstructuur of financieringsstructuur van de entiteit verandert, te ondersteunen (zoals een fusie of een overname).
- 10 Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikt worden om historische financiële informatie op te stellen en te presenteren. Dit kan variëren van eenvoudige door de entiteit gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving tot vastgestelde verslaggevingsstandaarden. Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management wordt gehanteerd om de historische financiële informatie op te stellen en te presenteren, zal afhankelijk zijn van de aard van de entiteit en het beoogde gebruik van de historische financiële informatie. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Autoriteit van deze standaard

- 11 Deze standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een samenstellingsopdracht.
- 12 Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 13 Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.
- 14 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

- 15 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de Slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 16 De doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:
- a deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
 - b in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

Definities

- 17 In het kader van deze standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen.
- a *accountant* - accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.

- b *afwijking* - een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft.
- c *de met governance belaste personen – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A12)
- d *financiële overzichten- financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel f, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A3A)
- e *historische financiële informatie - historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A3A)
- f *management - management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.* (Zie Par. A12)
- g *opdrachtspartner* - partner of andere persoon, aangesteld door de accountantseenheid, die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- h *opdrachtteam* - opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.
- i *publicatiestukken – een jaarrekening die openbaar wordt gemaakt op grond van artikel 2:394 BW, niet zijnde de inrichtingsjaarrekening.*
- j *relevante ethische voorschriften* – beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wanneer zij samenstellingsopdrachten uitvoeren. Relevante ethische voorschriften betreffen gewoonlijk de bepalingen van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), samen met nationale vereisten die stringenter zijn. (Zie Par. A21)
- k *samenstellingsopdracht* - een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:
 - het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist. In deze standaard worden in deze context de woorden 'samenstellen', 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt.
- l *van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* - het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de historische financiële informatie, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die historische financiële informatie, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist; (Zie Par. A35, A36 en A37)
- m *professionele oordeelsvorming – toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van deze Standaard, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht.*

17A *De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.*

Vereisten

Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten

- 19 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze standaard tenzij een bepaalde vereiste voor de samenstellingsopdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden aangegeven in de vereiste niet van toepassing zijn in de opdracht.
- 20 De accountant dient geen naleving van deze standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25 en A26)

Professionele oordeelsvorming

- 22 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. (Zie Par. A27, A28 en A29)

Het managen en bereiken van kwaliteit bij samenstellingsopdrachten

- 23 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor:
- a het managen en bereiken van kwaliteit bij iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht; en
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid op het gebied van kwaliteitsmanagement, door: (Zie Par. A30).
 - i het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten; (Zie Par. A31)
 - ii het vaststellen dat voldoende en passende middelen zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en de omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid en alle veranderingen die kunnen optreden gedurende de opdracht;
 - iii het zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
 - iv het alert zijn op aanwijzingen van het overtreden van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam, en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden; (Zie Par. A32)
 - v de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, de beoordeling van hun werkzaamheden, en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - vi het nemen van de verantwoordelijkheid voor het samenstellen, het passend onderhouden en het bewaren van geschikte opdrachtdocumentatie; en

- vii Indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, niet dateren van het rapport tot de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.⁴

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Continuering van cliëntrelaties, opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

- 24 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
 - a het beoogde gebruik en de verspreiding van de historische financiële informatie en eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan; (Zie Par. A20, A33, A37 en A38)
 - b identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A20, A30, A35, A36, A37 en A38)
 - c de doelstelling en reikwijdte van de samenstellingsopdracht; (Zie Par. A20)
 - d de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven; (Zie Par. A20)
 - e de verantwoordelijkheden van het management voor: (Zie Par. A39, A40 en A41)
 - i de historische financiële informatie, en voor het opstellen en presenteren daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is gelet op het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers;
 - ii de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
 - iii oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden; (Zie Par. A27)
 - f de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
- 25 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. (Zie Par. A42, A43 en A44)

Doorlopende opdrachten

- 26 Voor doorlopende samenstellingsopdrachten dient de accountant te evalueren of omstandigheden, waaronder veranderingen in de oordeelsvormingen van de accountantseenheid over een cliëntrelatie of de opdracht, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden moeten worden herzien. Ook evalueert de accountant of het nodig is om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A45)

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

- 27 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A46 en A47)

⁴ Artikel 13(2)(b) van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

- 28 De accountant dient voldoende inzicht in de volgende aangelegenheden te verwerven om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren: (Zie Par. A48, A49 en A50)
- a de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
 - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

Het samenstellen van historische financiële informatie

- 29 De accountant dient de historische financiële informatie samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft.
- 30 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. (Zie Par. A51)
- 31 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A52)
- 32 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* -, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)
- 33 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave. (Zie Par. A47 en A58)
- 34 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
- a de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A53)
 - b aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; of (Zie Par. A54, A55 en A56)
 - c de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* – (Zie Par. A57)

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* (Zie Par. A47)

- 35 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan*

geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave. (Zie Par. A47 en A58)

- 36 Indien teruggave van de opdracht niet mogelijk is, dient de accountant te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn.
- 37 De accountant dient een erkenning van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A68)

Documentatie

- 38 De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A59, A60 en A61)
 - a significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
 - b een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en
 - c een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring. (Zie Par. A68)
- 38A *De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien.* (Zie Par. A61A)

De samenstellingsverklaring

- 39 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.
- 40 De samenstellingsverklaring die voor de samenstellingsopdracht wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A62, A63, A67 en A69)
 - a de titel van de verklaring;
 - b de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist; (Zie Par. A64)
 - c een vermelding dat de accountant de historische financiële informatie heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
 - d een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de historische financiële informatie;
 - e identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de historische financiële informatie;
 - f identificatie van de historische financiële informatie, inclusief de titel van ieder element van de historische financiële informatie indien deze meer dan één element bevat, en vermelding van de datum van de historische financiële informatie of de verslagperiode waarop de historische financiële informatie betrekking heeft;
 - g een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de historische financiële informatie, waaronder dat de opdracht overeenkomstig deze standaard is uitgevoerd en dat de accountant relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;

- h een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard inhoudt;
 - i uitleg dat van de accountant niet vereist wordt de kwaliteit of de volledigheid van de informatie die door het management ten behoeve van de samenstelling wordt verschaft, te verifiëren; (Zie Par. A67A)
 - j indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden, een toelichtende paragraaf die: (Zie Par. A65, A66 en A67)
 - i het doel beschrijft waarvoor, en, indien nodig, de beoogde gebruikers voor wie, de historische financiële informatie is opgesteld, of een verwijzing naar een toelichting in de historische financiële informatie bevat die deze informatie toelicht; en
 - ii de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de historische financiële informatie overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden is opgesteld en dat als gevolg daarvan de informatie mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is;
 - k de datum van de samenstellingsverklaring;
 - l de handtekening van de accountant; en
 - m het adres van de accountant.
- 41 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard heeft voltooid. (Zie Par. A68)

Uitzondering op de rapporteringsvereiste bij publicatiestukken

- 41A *In het geval van publicatiestukken kan toepassing van de paragrafen 40 en 41 achterwege blijven.* (Zie Par. A62)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze standaard

Algemene overwegingen

(Zie Par. 1)

- A1 In een samenstellingsopdracht waar de opdrachtgevende partij een andere partij is dan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, kan deze standaard worden toegepast en voor zover nodig aangepast.
- A1A *Deze standaard is van toepassing op een accountant, waaronder een intern- of overheidsaccountant, die op grond van een overeenkomst van opdracht specifiek het samenstellen van historische financiële informatie is overeengekomen;*
Deze standaard is niet gericht op een accountant die uit hoofde van zijn functie verantwoordelijk is voor de totstandkoming van historische financiële informatie voor de entiteit waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Een dergelijke functie kan worden uitgevoerd op grond van een arbeidsovereenkomst, benoeming of opdracht.
Voorbeelden hiervan zijn:
- *een accountant die in een dienstverband werkzaam is als controller;*
 - *een accountant die werkzaam is als penningmeester van een vereniging of stichting;*
 - *een accountant die op een tijdelijke basis werkzaam is als hoofd financiële administratie, controller of in een vergelijkbare functie en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever.*
- A2 De betrokkenheid van een accountant bij diensten of activiteiten in het kader van ondersteuning van het management van een entiteit bij het opstellen en het presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit kan vele vormen aannemen. Wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om onder deze standaard een entiteit dergelijke diensten of activiteiten te verschaffen, wordt de associatie van de accountant met de historische financiële informatie gecommuniceerd door de

samenstellingsverklaring, in de vorm die door deze standaard is vereist. De samenstellingsverklaring van de accountant bevat de expliciete bewering van de accountant dat hij deze standaard naleeft.

Het toepassingsgebied van de standaard

(Zie Par. 2)

- A3 Deze standaard heeft betrekking op opdrachten waar de accountant het management ondersteunt bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

Verplichte toepassing

Een samenstellingsopdracht houdt onder meer in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. Dit kenmerk komt vooral tot uiting bij het opstellen en presenteren van financiële overzichten. Om een goede beroepsuitoefening op een belangrijk deskundigheidsgebied van accountants te bevorderen, is deze standaard verplicht gesteld in het geval van opstellen en presenteren van financiële overzichten. Toepassing van de standaard is niet verplicht als bij het opstellen van financiële overzichten primair andere deskundigheid dan de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt toegepast.

Vrijwillige toepassing

Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.

Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:

- pro forma financiële informatie;
- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit.

Gebruik van de termen 'financiële overzichten' en 'historische financiële informatie'

(Zie Par. 2, 17(d), 17(e))

- A3A *Een kenmerkend verschil van financiële overzichten ten opzichte van overige vormen van historische financiële informatie is dat financiële overzichten toelichtingen bevatten. De toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere, tekstuele of cijfermatige, toelichtingen (zoals in een jaarrekening). In deze standaard wordt onder toelichtingen niet verstaan enkel cijfermatige specificaties, zoals een verdere uitsplitsing of rubricering van de post algemene kosten.*

Voorbeelden van financiële overzichten zijn onder meer:

- *bij een complete set van financiële overzichten:*
 - *een jaarrekening, bestaande uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting;*
 - *een tussentijds overzicht met een toelichting dat gebaseerd is op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening.*
Dit betreft een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden;
- *bij samengevatte financiële overzichten: publicatiestukken;*
- *bij een enkel financieel overzicht:*
 - *een balans met toelichting;*
 - *een winst-en-verliesrekening met toelichting;*
 - *een overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichting.*

Financiële overzichten kunnen zowel in hard copy als op elektronische wijze zijn uitgebracht.

Voorbeelden van andere historische financiële informatie dan een financieel overzicht zijn onder andere: een balans en/of winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen, een debiteurenoverzicht zonder toelichting, een uitdraai van grootboekrekeningen of een saldbalans.

- A3B *Een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties wordt in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht. Kenmerkend voor het opstellen van een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties is dat de fiscale kennis leidend is: het toepassen van kennis op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving is daaraan ondergeschikt. Indien sprake is van een bijlage bij de belastingaangifte gaat de accountant na of al dan niet sprake is van een financieel overzicht. Aan een belastingaangifte kunnen specificaties zijn toegevoegd ter rekenkundige of anderszins technische verduidelijking van (bedragen in) de aangifte. Indien de bijlage bij de aangifte echter kwalificeert als een 'financieel overzicht', is deze standaard hierop verplicht van toepassing. In dat geval is geen sprake meer van een specificatie bij de aangifte maar van een op zich zelf staande bijlage waarin een financieel overzicht is opgenomen.*

Toepassing voor een aangifte 'IB-plus'

Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:

- in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;*
- in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.*

Ook een opdracht tot het opstellen van een pensioenberekening in het kader van RJ271/IAS 19 of een toerekening van de kostprijs aan de verworven activa op de overnamedatum vallen veelal niet verplicht onder de standaard. Deze opdrachten zijn voorbeelden van werkzaamheden die primair betrekking hebben op een deskundigheidsgebied anders dan administratieve verwerking en financiële verslaggeving.

- A3C *De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze Standaard rechtvaardigt.*
- A3D *Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één accountantseenheid of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.*
- A4 *Accountants kunnen tevens opdrachten aanvaarden om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van niet-financiële informatie, bijvoorbeeld emissieverslagen en kengetallen. In die omstandigheden kan de accountant deze standaard toepassen, voor zover noodzakelijk aangepast, als dat voor die soorten opdrachten relevant is.*

Overwegingen die relevant zijn voor het toepassen van deze standaard

(Zie Par. 3)

- A5 *Door (vrijwillig) gebruik te maken van deze standaard, wordt de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van het management geregeld en wordt zijn betrokkenheid bij de samengestelde informatie duidelijk gemaakt bij de gebruikers in de vorm van een samenstellingsverklaring. Standaard 4410 is een hulpmiddel voor een accountant waarmee hij invulling kan geven aan de VGBA. Hij kan zo voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen dan wel onjuist wordt voorgesteld (het laatste is beschreven in artikel 10 van de VGBA).*

Een accountant stelt bijvoorbeeld een tussentijdse winst-en-verliesrekening op zonder toelichtingen. De opdrachtgever wil deze gebruiken voor een financieringsaanvraag bij potentiële geldschieters. Als de betrokkenheid van de accountant voor potentiële geldschieters zichtbaar is, bijvoorbeeld door het gebruik van zijn naam op de tussentijdse winst-en-verliesrekening, dan is het mogelijk dat zij een bepaalde waarde ontfen aan de betrokkenheid van de accountant. In dat geval heeft het de voorkeur om door middel van een samenstellingsverklaring de wijze van betrokkenheid van de accountant bij de opdracht aan te geven.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

(Zie Par. 4)

- A6 De NVKS behandelt onder meer de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te houden. De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures op te zetten voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.⁵ De NVKS behandelt de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en de uitvoering en documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.
- A7 Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor aan assurance verwante opdrachten, waaronder samenstellingsopdrachten, opzet, implementeert en in werking houdt dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
- a de accountantseenheid en het personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
 - b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte opdracht rapportages in de omstandigheden passend zijn.⁶
- A8 Een rechtsgebied dat de NVKS niet heeft overgenomen met betrekking tot samenstellingsopdrachten kan eisen hebben gesteld aan het kwaliteitsmanagement van accountantspraktijken die dergelijke opdrachten verrichten. De bepalingen in deze Standaard over kwaliteitsmanagement op het niveau van afzonderlijke opdrachten veronderstellen dat de betreffende vereisten op het gebied van kwaliteitsmanagement minstens zo veeleisend zijn als de vereisten uit de NVKS. Dit wordt bereikt wanneer deze vereisten de vereisten van de NVKS behandelen en de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstellingen van de NVKS te bereiken. Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:
- a het proces van de accountantseenheid voor het inschatten van risico's;
 - b governance en leiderschap;
 - c relevante ethische voorschriften;
 - d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
 - e het uitvoeren van de opdracht;
 - f middelen;
 - g informatie en communicatie;
 - h het monitorings- en herstelproces.

⁵ Artikel 13(1) van de NVKS

⁶ NVKS, artikel 4.

- A9 Binnen de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die op de opdracht van toepassing zijn.
- A10 Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:
- het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam doet vermoeden dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet op effectieve wijze zullen ondervangen; of
 - informatie die is verschaft door de accountantseenheid of andere partijen, over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.
- Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:
- competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
 - het onderhouden van cliëntrelaties op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
 - het naleven van door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid.
- Bij het overwegen van tekortkomingen van het kwaliteitsmanagementsysteem die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met herstelacties die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.
- A11 Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
- een specifieke samenstellingsopdracht niet in overeenstemming met de professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten was uitgevoerd; of
 - de samenstellingsverklaring niet passend was.

De samenstellingsopdracht

Gebruik van de term 'management' en 'de met governance belaste personen'

(Zie Par. 5, 7 en 8, 17(c), 17(f))

- A12 De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen beïnvloeden de manier waarop de accountant de vereisten van deze standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zinsnede 'management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen' die op verschillende plekken in deze standaard wordt gebruikt, bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van entiteiten verschillende management- en governancestructuren en -regelingen kunnen hebben.
- A13 Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van historische financiële informatie en externe financiële verslaggeving vallen onder hetzij het management, hetzij de met governance belaste personen afhankelijk van factoren als:
- de middelen en structuur van de entiteit;
 - de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- en regelgeving is uiteengezet, of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in alle formele governance- of verantwoordelijkheidsregelingen die voor de entiteit zijn vastgesteld (bijvoorbeeld, zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocument).

In veel kleine entiteiten is er vaak geen onderscheid in de rollen op het gebied van management en governance, of de met governance belaste personen van de entiteit kunnen ook betrokken zijn bij het

managen van de entiteit. In de meeste andere gevallen, in het bijzonder in grotere entiteiten, is het management verantwoordelijk voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en voor het rapporteren daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In grotere entiteiten zullen de met governance belaste personen vaak de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de historische financiële informatie van de entiteit goed te keuren, in het bijzonder wanneer deze bedoeld is voor gebruik door externe partijen. In grote entiteiten wordt vaak een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden belast.

In sommige rechtsgebieden is het opstellen van de financiële overzichten voor een entiteit in overeenstemming met een gespecificeerd stelsel de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen, in andere rechtsgebieden is dit de verantwoordelijkheid van het management.

Betrokkenheid bij andere activiteiten met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

(Zie Par. 5, 17(e))

- A14 De uitvoering van een samenstellingsopdracht zal variëren afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. In elk geval zal er sprake zijn van het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit gebeurt op basis van informatie die door het management wordt verschaft. Bij sommige samenstellingsopdrachten kan het management de historische financiële informatie zelf al (*geheel of gedeeltelijk*) in een conceptversie of in een voorlopige vorm hebben opgesteld.
- A15 Naast de samenstellingsopdracht kan een accountant ook de opdracht krijgen om namens het management bepaalde andere activiteiten te ondernemen. Zo kan de accountant worden verzocht om tevens de onderliggende administratieve gegevens te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de productie van een saldbalans. De saldbalans zou dan als de onderliggende informatie worden gebruikt waaruit de accountant de historische financiële informatie kan samenstellen die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd. Dit is vaak het geval bij kleinere entiteiten die niet beschikken over goed ontwikkelde administratieve systemen, of bij entiteiten die het opstellen van de administratie bij voorkeur aan externe dienstverleners uitbesteden. Deze standaard heeft geen betrekking op dergelijke aanvullende activiteiten die de accountant zou kunnen uitvoeren om het management in andere gebieden te ondersteunen, voorafgaand aan het samenstellen van de historische financiële informatie van de entiteit.

Stelsels inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 10)

- A16 De historische financiële informatie kan zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:
- de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van een grote groep gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden'); of
 - de behoefte aan historische financiële informatie van specifieke gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden').
- De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. In sommige gevallen kan er naar het stelsel inzake financiële verslaggeving worden verwezen als de 'basis voor financiële verslaggeving'.
- A17 Voorbeelden van veel gebruikte stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden omvatten:
- *vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op kleine en middelgrote entiteiten – bijvoorbeeld Titel 9 Boek 2 BW (inclusief fiscale grondslagen, toegestaan voor onder andere kleine rechtspersonen) en RJ-Richtlijnen, en International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);*

- International Financial Reporting Standards (IFRS) en vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op oob's⁷.

A18 Voorbeelden van stelsels inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden die kunnen worden gebruikt, afhankelijk van het specifieke doel van de historische financiële informatie, omvatten:

- de fiscale grondslagen voor financiële verslaggeving die in een bepaald rechtsgebied worden gebruikt om de historische financiële informatie op te stellen om aan de verplichtingen inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving te voldoen. *Deze situatie is te onderscheiden van het geval dat fiscale grondslagen worden gehanteerd (inclusief toelichtingen van verschillen tussen fiscale en actuele waarderings) om te voldoen aan het stelsel voor algemene doeleinden in Titel 9 Boek 2 BW en dat is toegestaan voor kleine rechtspersonen;*
- voor entiteiten waarvan niet vereist wordt dat zij een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken:
 - grondslagen voor financiële verslaggeving die in de historische financiële informatie van een bepaalde entiteit worden gebruikt die geschikt zijn voor het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld, financiële verslaggeving op kasbasis met geselecteerde toerekeningen, zoals debiteuren en crediteuren, die leiden tot een balans en een winst-en-verliesrekening; of het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving dat is aangepast om te voldoen aan het specifieke doel waarvoor de historische financiële informatie is opgesteld);
 - de financiële verslaggeving op kasbasis die leidt tot een overzicht van ontvangsten en uitgaven (bijvoorbeeld ten behoeve van het toewijzen van het kasoverschot aan de eigenaren van een gebouw; of om mutaties vast te leggen in de kleine kas van een club).

Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

A19 De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie

(Zie Par. 21, 24(a)-(d))

A20 De VGBA⁸ vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat de accountant:

- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel

⁷ In ISRS 4410 wordt gesproken over 'publicly listed entities', in Clarified ISAs over 'listed entities'.

⁸ VGBA artikel 9.

- aan deze vereiste informatie een mededeling toevoegt waarin de accountant de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt. Indien dit niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. Deze eisen vormen een invulling van het fundamentele beginsel integriteit.

Onafhankelijkheid

(Zie Par. 17(j), 21)

A21 De Verordening inzake de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten is niet van toepassing op samenstellingsopdrachten.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit en andere verantwoordelijkheden

A22 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen:

- van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- verantwoordelijkheden vaststellen die maken dat rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de gegeven omstandigheden passend kan zijn.⁹

A23 Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

- wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften; of
- wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A24 Onder paragraaf 28 van deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan wat nodig is om de samenstellingsopdracht uit te voeren. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op *fraude of* niet-naleving. *De accountant kan vermoeden of identificeren dat een handeling fraude of niet-naleving vormt, maar stelt niet juridisch vast of al dan niet sprake is van niet naleving van wet- en regelgeving. Dit is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.*

A25 In bepaalde omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede gevallen van *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit worden uitgesloten door de geheimhoudingsplicht van de accountant uit hoofde van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen zou het rapporteren van gevallen of vermoede gevallen van niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit niet worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht uit hoofde van de relevante ethische voorschriften.¹⁰

⁹ Zie NV NOCLAR.

¹⁰ *In de Nederlandse context wordt de accountant op grond van artikel 16 van de VGBA in een aantal situaties ontslagen van de geheimhoudingsplicht. Dit betreft onder meer de situatie dat de accountant bij wet verplicht of bevoegd is om vertrouwelijke informatie en gegevens te verstrekken aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.*

A26 De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) *of te consulteren bij de waarnemer (in het geval van een kleine accountantseenheid)*, juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 22, 24(e)(iii))

A27 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en van de vereisten van deze standaard, en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk, in het bijzonder wanneer bij de opdracht het management van de entiteit wordt ondersteund met betrekking tot het nemen van beslissingen over:

- de aanvaardbaarheid van het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving om de historische financiële informatie van de entiteit op te stellen en te presenteren, in het licht van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers daarvan;
- het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder:
 - de selectie van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel;
 - de ontwikkeling van schattingen die nodig zijn voor de historische financiële informatie die onder dat stelsel moeten worden opgesteld en gepresenteerd; en
 - het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Wanneer de accountant het management ondersteunt, is altijd het uitgangspunt dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie worden weerspiegeld en de verantwoordelijkheid voor die oordeelsvormingen op zich nemen.

A28 Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context die door deze standaard en standaarden inzake verslaggeving en ethiek wordt geboden, bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht passend zijn.

A29 Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij afzonderlijke opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van de samenstellingsverklaring bij de opdracht, waaronder:

- kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing (bijvoorbeeld fiscale dienstverlening);
- het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, inclusief haar administratieve systeem, en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- de mate waarin voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie het toepassen van oordeelsvorming door het management is vereist.

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 23(b))

- A30 Bij het nemen van de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:
- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - b het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor zover van toepassing; en
 - c het uitbrengen van de samenstellingsverklaring in overeenstemming met deze Standaard.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten

(Zie Par. 23(b)(i))

- A31 De NVKS vereist van de accountantseenheid om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op de geschiktheid van haar oordeelsvormingen over het aanvaarden of continueren van een cliëntrelatie of opdracht op basis van informatie die is verkregen over de aard en omstandigheden van de samenstellingsopdracht en de integriteit en ethische waarden van de cliënt (met inbegrip van het management, en, indien van toepassing, de met governance belaste personen) die voldoende is om zulke oordeelsvormingen te ondersteunen.

Naleving van relevante ethische voorschriften bij het uitvoeren van de opdracht

(Zie Par. 23(b)(iii))

- A32 In de NVKS is opgenomen dat de accountantseenheid ervoor verantwoordelijk is een kwaliteitssysteem dat betrekking heeft op de vervulling van de verantwoordelijkheden in verband met relevante ethische voorschriften vast te stellen. In deze Standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.¹¹

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Het identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie

(Zie Par. 24(a))

- A33 Het beoogd gebruik van de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd door verwijzing naar van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel andere regelingen die met betrekking tot het verstrekken van historische financiële informatie van de entiteit zijn vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de behoeften aan historische financiële informatie van partijen binnen of buiten de entiteit die de beoogde gebruikers zijn. Voorbeelden zijn historische financiële informatie waarvan vereist is te worden verschaft door een entiteit in verband met het doen van transacties of van financieringsaanvragen met externe partijen zoals leveranciers, banken of andere verschaffers van financiering of financiële middelen.
- A34 Het door de accountant identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie betreft ook inzicht in factoren zoals het/de bijzondere doel(en) van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen of een andere opdrachtgevende partij waarin bedoeld is te voorzien door om de samenstellingsopdracht te verzoeken. Zo kan een instantie die financiële bijdragen toekent van de entiteit vereisen om historische financiële informatie te verschaffen die door een accountant is samengesteld om informatie over bepaalde aspecten van de activiteiten van een entiteit te verkrijgen. Deze historische financiële informatie wordt in een gespecificeerde vorm opgesteld, om het toekennen van een financiële bijdrage of het continueren van een bestaande financiële bijdrage te onderbouwen.

¹¹ Artikel 4 en artikel 12 van de NVKS

Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 17(l), 24(b))

- A35 Het besluit over het stelsel inzake financiële verslaggeving dat het management hanteert voor de historische financiële informatie wordt genomen in de context van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie zoals is beschreven in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden en de vereisten van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
- A36 Hieronder staan voorbeelden van factoren die erop wijzen dat het relevant kan zijn om te overwegen of het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is:
- de aard van de entiteit en de vraag of het een gereguleerde vorm betreft, of het bijvoorbeeld een onderneming met winstoogmerk, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie betreft;
 - het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers. De historische financiële informatie zou bijvoorbeeld kunnen zijn bedoeld te worden gebruikt door een grote groep gebruikers, of kunnen worden gebruikt door het management of door bepaalde externe gebruikers in de context van een bepaald doel dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden;
 - de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven of gespecificeerd, hetzij in van toepassing zijnde wet- of regelgeving, of in een contract of andere vorm van overeenkomst met een externe partij, of als onderdeel van regelingen inzake governance of verantwoordingsplicht die door de entiteit vrijwillig zijn gehanteerd;
 - de aard en vorm van de historische financiële informatie (om) op te stellen en te presenteren onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een volledige set van financiële overzichten, een enkel financieel overzicht of historische financiële informatie die is gepresenteerd in een andere opmaak die partijen van een contract zijn overeengekomen, of een andere vorm van overeenkomst.

Relevante factoren wanneer historische financiële informatie voor een bepaald doel is bedoeld

(Zie Par. 24(a)-(b))

- A37 De opdrachtgevende partij komt doorgaans met de beoogde gebruikers de aard en vorm van historische financiële informatie die is bedoeld voor een bepaald doel overeen, bijvoorbeeld zoals gespecificeerd onder de bepalingen van de financiële verslaggeving van een contract of een projectsubsidie of zoals noodzakelijk is om de transacties of activiteiten van de entiteit te onderbouwen. Het relevante contract kan het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen, zoals een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden dat door een bevoegde of erkende instantie die standaarden vaststelt of dat door wet- en regelgeving is vastgesteld. Anderzijds kunnen de contractpartijen het gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden met wijzigingen of aanpassingen overeenkomen die voorzien in hun specifieke behoeften. In dat geval kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de historische financiële informatie en in de samenstellingsverklaring worden beschreven als zijnde de bepalingen van de financiële verslaggeving van het gespecificeerde contract in plaats van met verwijzing naar het aangepaste stelsel inzake financiële verslaggeving. In dergelijke gevallen is het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel voor bijzondere doeleinden, ook al kan de samengestelde historische financiële informatie breder beschikbaar worden gesteld en van de accountant wordt vereist dat hij alle relevante rapporteringsvereisten van deze standaard naleeft.
- A38 Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze standaard van de accountant vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de historische financiële informatie in de opdrachtbevestiging vast te leggen, en in de samenstellingsverklaring te vermelden dat de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

Verantwoordelijkheden van het management

(Zie Par. 24(e))

- A39 Onder deze standaard wordt van de accountant vereist om de overeenstemming van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen inzake de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot zowel de historische financiële informatie als de samenstellingsopdracht. De overeenstemming is een voorwaarde die voorafgaat aan de aanvaarding van de opdracht. In kleinere entiteiten kunnen het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet goed geïnformeerd zijn over wat die verantwoordelijkheden precies inhouden, inclusief die welke zich voordoen bij van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Om de instemming van een geïnformeerd management te verkrijgen, kan de accountant het noodzakelijk achten om die verantwoordelijkheden met het management te bespreken voorafgaand aan verkrijgen van de instemming van het management hierover.
- A40 Indien het management zijn verantwoordelijkheden in de context van een samenstellingsopdracht niet erkent, is de accountant niet in staat om de opdracht uit te voeren, en is het voor de accountant niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving is vereist. In omstandigheden waaronder het van de accountant niettemin vereist is om de opdracht te aanvaarden, kan de accountant het nodig achten om met het management te communiceren over het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht.
- A41 De accountant kan zich beroepen op het management om nauwkeurig, volledig en tijdig alle informatie te verschaffen die voor de samenstellingsopdracht relevant is. De vorm van de informatie die ten behoeve van de opdracht door het management is verschaft, zal in verschillende opdrachtomstandigheden verschillen. In grote lijnen zal dit vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie omvatten die relevant zijn voor de samenstelling van de historische financiële informatie, gebruikmakend van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De verschaftte informatie kan bijvoorbeeld informatie bevatten over veronderstellingen van het management, bedoelingen of plannen. Deze liggen ten grondslag aan de ontwikkeling van schattingen die noodzakelijk zijn voor het samenstellen van de informatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 25)

- A42 Het is in het belang van zowel het management, eventuele andere opdrachtgevende partijen, als de accountant, dat de accountant vóór het uitvoeren van de samenstellingsopdracht een opdrachtbevestiging stuurt naar het management en, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partijen, om misverstanden met betrekking tot de samenstellingsopdracht te voorkomen. Een opdrachtbevestiging bevestigt de aanvaarding van de opdracht door de accountant en bevestigt aangelegenheden als:
- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, inclusief het begrip van de opdrachtpartijen dat de opdracht geen assurance-opdracht betreft;
 - het beoogde gebruik en de beoogde verspreiding van de historische financiële informatie, en (voor zover van toepassing) eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding ervan;
 - de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht;
 - de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het feit dat de accountant geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking zal brengen;
 - de vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant voor de opdracht wordt uitgebracht.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

- A43 De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast de aangelegenheden die op grond van deze standaard worden vereist kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;
- afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant;
- de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de accountant schriftelijk te bevestigen;
- eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de accountant, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;
- een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

A44 Voor voorbeeldteksten van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 26)

A45 De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde eisen die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 27, 32, 33, 34 en 35)

A46 De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de samenstellingsoopdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte te ondernemen actie door het management of de met governance belaste personen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de opdracht heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te ondersteunen bij het verhelpen van de moeilijkheid.

A47 Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te *communiceren* met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie

naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede *fraude* of niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving (*Wwft*). In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

(Zie Par. 28)

- A48 Het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en vastleggingen van de entiteit, is een voortdurend proces dat gedurende de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Het inzicht geeft een referentiekader waarbinnen de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het samenstellen van de historische financiële informatie.
- A49 De omvang van het inzicht dat de accountant heeft of dat hij over de activiteiten van de entiteit verwerft, is minder dan waarover het management beschikt. Het is gericht op het niveau dat voor de accountant voldoende is om onder de opdrachtvoorwaarden de historische financiële informatie te kunnen samenstellen.
- A50 Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
 - de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit, de vraag of deze onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving, onder de bepalingen van een contract of andere vorm van overeenkomst met derden, of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving bestaan;
 - het niveau van ontwikkeling van de management- en governance-structuur van de entiteit met betrekking tot management van en toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggevings-systemen van de entiteit die het opstellen van de historische financiële informatie van de entiteit ondersteunen;
 - het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
 - de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

Het samenstellen van de historische financiële informatie

Significante oordeelsvormingen

(Zie Par. 30)

- A51 Bij sommige samenstellingsopdrachten biedt de accountant geen ondersteuning aan het management bij significante oordeelsvormingen. Bij andere opdrachten kan de accountant bijvoorbeeld dergelijke ondersteuning bieden met betrekking tot een vereiste schatting of door het management te ondersteunen bij het overwegen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in en hun verantwoordelijkheid nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld.

Het lezen van de historische financiële informatie

(Zie Par. 31)

A52 De accountant leest de historische financiële informatie ter ondersteuning bij het voldoen aan de ethische verplichtingen die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Het voorstellen van aanpassingen aan de historische financiële informatie

Verwijzing naar of beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 34(a))

A53 Er kunnen omstandigheden bestaan wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving is met significante afwijkingen daarvan. Indien de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de samengestelde historische financiële informatie een verwijzing maakt naar het vastgestelde stelsel met significante afwijkingen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant in overweging neemt of de verwijzing naar het vastgestelde stelsel in de omstandigheden van de opdracht misleidend is.

Aanpassingen voor afwijkingen van materieel belang en om te zorgen dat de informatie niet misleidend is

(Zie Par. 34(b)-(c))

A54 Het overwegen van de materialiteit door de accountant vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving behandelen het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van historische financiële informatie. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen zetten zij uiteen dat:

- *afwijkingen - mede door geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* - inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de historische financiële informatie nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de aard of de omvang van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van historische financiële informatie worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A55 Een uiteenzetting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – indien aanwezig – verschaft de accountant een referentiekader bij het inzicht in de materialiteit ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Indien niet aanwezig voorzien de bovenstaande overwegingen de accountant van een referentiekader.

A56 De perceptie van de accountant ten aanzien van de behoeften van gebruikers van de historische financiële informatie beïnvloedt de visie van de accountant op materialiteit. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, en van administratieve verwerking, en een bereidheid om de historische financiële informatie met een redelijke toewijding te bestuderen;
- begrijpen dat historische financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;

- de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, oordeelsvormingen en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de historische financiële informatie.

A57 Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan als uitgangspunt bevatten dat de historische financiële informatie is opgesteld op basis van continuïteit. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is.

Omstandigheden die van de accountant vereisen dat hij de opdracht teruggeeft

(Zie Par. 33 en 35)

A58 In omstandigheden die zijn aangegeven in de vereisten van deze standaard en waarbij het noodzakelijk is om de opdracht terug te geven, verschaft de verantwoordelijkheid om het management en de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de redenen voor teruggave, de gelegenheid om de ethische verplichtingen van de accountant uit te leggen.

Documentatie

(Zie Par. 38 en 38A)

A59 De documentatie die door deze standaard wordt vereist dient een aantal doelen, waaronder de volgende:

- het verschaffen van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven;
- het opdrachtteam in staat te stellen, waar van toepassing, verantwoording af te leggen voor zijn werk, inclusief het vastleggen van het voltooien van de opdracht.

A60 De accountant kan tevens overwegen of hij een kopie van de saldbalans van de entiteit, een samenvatting van significante vastleggingen of andere informatie die de accountant heeft gebruikt om de samenstelling uit te voeren, in de opdrachtdocumentatie op te nemen.

A61 De accountant legt vast hoe de samengestelde historische financiële informatie aansluit op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en andere informatie die door het management zijn verschaft ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Hij kan hierbij bijvoorbeeld een schema bijhouden dat de aansluiting laat zien van de rekeningsaldi in het grootboek van de entiteit met de samengestelde historische financiële informatie, inclusief aanpassingen via journaalposten of andere aanpassingen in de historische financiële informatie die de accountant met het management in de loop van de opdracht is overeengekomen.

A61A *Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.*

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de jaarrekening maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen.

De samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40 en 41A)

A62 De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn uitgebracht.

Het uitbrengen van een samenstellingsverklaring maakt onderdeel uit van een samenstellingsopdracht. De enige uitzondering hierop is een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken: bij die samenstellingsopdracht, uit te voeren in overeenstemming met deze standaard, mag een samenstellingsverklaring achterwege blijven. Ingeval van een wettelijke controle wordt bij publicatiestukken op grond van Titel 9 Boek 2 BW een controleverklaring vereist. Vooralsnog lijkt in het maatschappelijk verkeer geen behoefte te zijn aan een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken.

A63 De accountant kan ervan op de hoogte zijn dat de samengestelde historische financiële informatie en de samenstellingsverklaring zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport. Hij kan dan overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, de nummers van de pagina's waarop de historische financiële informatie wordt gepresenteerd te vermelden. Dit ondersteunt de gebruikers om de historische financiële informatie te identificeren waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft.

Geadresseerden van de verklaring

(Zie Par. 40(b))

A64 In wet- of regelgeving kan worden gespecificeerd aan wie de samenstellingsverklaring te adresseren in het specifieke rechtsgebied. De samenstellingsverklaring wordt doorgaans geadresseerd aan de partij die de accountant de opdracht heeft gegeven, gewoonlijk het management van de entiteit.

Historische financiële informatie die is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 40 (j))

A65 Indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, is het onder deze standaard vereist dat de samenstellingsverklaring de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat in de historische financiële informatie wordt gebruikt. Tevens is het vereist om te vermelden dat de historische financiële informatie derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden. Dit kan worden aangevuld door een additionele clausule die de verspreiding of het gebruik, of beide, van de samenstellingsverklaring aan alleen de beoogde gebruikers beperkt.

A66 Historische financiële informatie die is opgesteld voor een bepaald doel kan door andere partijen dan de beoogde gebruikers worden verkregen die de informatie zouden willen gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor de informatie bedoeld was. Zo kan een regelgever of toezichthouder van bepaalde entiteiten vereisen dat zij financiële overzichten verschaffen die zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en dat die financiële overzichten openbaar zijn. Het feit dat die financiële overzichten ook beschikbaar zijn voor andere partijen dan de beoogde gebruikers houdt niet in dat deze financiële overzichten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden zouden worden. De vermeldingen van de accountant die moeten worden opgenomen in de samenstellingsverklaring zijn noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op het feit dat de financiële overzichten zijn opgesteld onder een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden en derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking in gebruik en verspreiding van de samenstellingsverklaring

(Zie Par. 40)

- A67 De accountant kan het passend achten om erop te wijzen dat de samenstellingsverklaring slechts is bestemd voor de specifieke gebruikers van de historische financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van de samenstellingsverklaring of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.

Facultatief vermelden dat geen controle- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt

- A67A *De vereisten met betrekking tot de in de verklaring op te nemen elementen staan er borg voor dat op een deugdelijke wijze wordt toegelicht wat de opdrachtgever en eventuele andere lezers van de verklaring mogen verwachten van de accountant bij een samenstelopdracht. Er geldt dan ook geen vereiste voor de accountant om in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat er geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Accountants kunnen een dergelijke zinsnede wel opnemen, bijvoorbeeld om convergentie te bereiken binnen een internationaal netwerk.*

Het voltooien van de samenstellingsopdracht en het dateren van de samenstellingsverklaring

(Zie Par. 37, 38 en 41)

- A68 Het proces dat binnen de entiteit bestaat voor het vaststellen van de historische financiële informatie door het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen is voor de accountant een relevante overweging bij het voltooien van de samenstellingsopdracht. Afhankelijk van de aard en het doel van de historische financiële informatie kan er een vastgesteld goedkeuringsproces bestaan waarbij van het management of de met governance belaste personen wordt vereist dat zij dit volgen, of waarbij dat wordt voorgeschreven in van toepassing zijnde wet- en regelgeving, voor het opstellen en afronden van historische financiële informatie of financiële overzichten van de entiteit.

Voorbeelden van rapporten

(Zie Par. 40)

- A69 *Voor voorbeeldteksten van samenstellingsverklaringen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten*

4415N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen - Aan assurance verwant

Inleiding	1-9
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-2
<i>Toelichting op de NOW-regeling</i>	3-5
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	6-8
<i>Ingangsdatum</i>	9
Doelstellingen	10
Definities	11-11a
Vereisten	12-44
<i>Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard</i>	12-15
<i>Ethische voorschriften</i>	16
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	17
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	18
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	19-20
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	21-23a
<i>Communicatie met het management</i>	24
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	25-39
<i>Documentatie</i>	40-41
<i>Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling</i>	42-44
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A33
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1-A5
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	A6-A8
<i>Ingangsdatum</i>	A9-A9c
<i>Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard</i>	A10-A12
<i>Ethische voorschriften</i>	A13-A14
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	A15
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A16
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	A17-A19
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	A20-A22a
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A23-A30
<i>Documentatie</i>	A31-A32a
<i>Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling</i>	A32b-A33

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de wijze waarop een aan assurance verwante opdracht met betrekking tot de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. Het bevat werkzaamheden zoals afgestemd met het Ministerie van SZW welke nader zijn geduid in het accountantsprotocol behorend bij de regeling. Deze Standaard mag alleen worden toegepast als de aard van de werkgever en het subsidiebedrag conform het accountantsprotocol een aan assurance verwante opdracht rechtvaardigen. Er zijn verschillende accountantsprotocollen opgesteld door SZW voor de verschillende NOW-periodes. (Zie Par. A1, A2, A3, A4 en A5)
- 1a Werkgevers die van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes gebruik maken, moeten per NOW-verantwoordingsperiode een aanvraag tot vaststelling indienen. Afhankelijk van de hoogte hiervan, kan het verplicht zijn een accountantsverklaring op basis van deze Standaard of Standaard 3900N *Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Assurance* toe te voegen of kan het nodig zijn een verklaring van een deskundige derde aan te leveren.

In deze standaard zijn twee opties gecreëerd om tot administratieve lastenverlichting te komen:

- een samengevoegde opdracht
Een accountant die voor een werkgever werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert, mag de werkzaamheden van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes administratief als één samengevoegde opdracht beschouwen. Zo kan hierbij gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld één opdrachtbrief en/of kunnen de werkzaamheden in één dossier worden gedocumenteerd. Dit mag mits uit het dossier blijkt welke werkzaamheden op welke NOW-verantwoordingsperiode van toepassing zijn.
- een gecombineerde opdracht
Een gecombineerde opdracht gaat nog een stap verder. In bepaalde NOW-regelingen is het toegestaan dat de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert alsof sprake is van één opdracht (zoals NOW3 en NOW4). Dit betreft bijvoorbeeld de aanvullende werkzaamheden, het verrichten van één opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing (OKB), het éénmaal doorlopen van het verkrijgen van inzicht in de betreffende entiteit en het niet hoeven corrigeren van bepaalde fouten per afzonderlijke NOW-verantwoordingsperiode. Uit de samenstellingsverklaring blijkt dat deze gebaseerd is op een gecombineerde opdracht en worden de NOW-verantwoordingsperiodes geïdentificeerd.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

- 2 Als een accountantseenheid een opdracht uitvoert volgens deze Standaard bij een NOW-aanvraag tot vaststelling gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) op het niveau van de accountantseenheid. In deze Standaard is een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van de afzonderlijke opdracht bij de NOW-regeling opgenomen.

Toelichting op de NOW-regeling

De opdracht bij de NOW-regeling - Aan assurance verwant

- 3 De opdracht bestaat uit het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. Er wordt geen assurance verstrekt aan zowel de entiteit die de aanvraag tot vaststelling indient als aan de gebruikers van deze aanvraag.

Bij een samenstellingsopdracht gaat de accountant uit van de informatie die de accountant krijgt van het management tenzij de accountant zich ervan bewust wordt dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

In dat geval bespreekt de accountant dit met het management en vraagt om aanvullende of gecorrigeerde informatie. Als de accountant deze informatie niet krijgt, dan geeft de accountant de opdracht terug. De accountant geeft derhalve geen samenstellingsverklaring af als er op grond van de uitvoering van de opdracht aanwijzingen zijn verkregen dat de rapportage afwijkingen bevat.

Bij deze Standaard worden daarnaast door SZW voorgeschreven aanvullende werkzaamheden verricht die zijn genoemd in het accountantsprotocol waardoor het UWV de aanvraag tot vaststelling kan vaststellen. Daardoor zal een accountant zich eerder bewust kunnen worden van informatie die niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

- 4 Het management blijft verantwoordelijk voor de aanvraag tot vaststelling en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat:
 - het door het management vormen van oordelen over zaken die voor het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling zijn vereist, inclusief:
 - de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en
 - het ontwikkelen van redelijke schattingen, waar nodig;
 - het voldoen aan de overige voorwaarden van de regeling.
- 5 Deze Standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan door wet- en regelgeving opgelegde verantwoordelijkheden. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze Standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht.

Autoriteit van deze Standaard

- 6 Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen'). (Zie Par. A6)
- 7 Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A7)
- 8 De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A8)

Ingangsdatum

- 9 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 10 Het doel van de accountant bij het verrichten van een opdracht bij één van de NOW-regelingen volgens deze Standaard is:
 - het toepassen van deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving ter ondersteuning van het management bij het opstellen en presenteren van een NOW-aanvraag tot vaststelling;
 - in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard het verrichten van aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie; en
 - het rapporteren in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities

- 11 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
- a *gebruiker* – Gebruiker als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel a, van Standaard 3900N van de NV COS;
 - b *gecombineerde opdracht (bij een aan assurance verwante opdracht)* – Opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert. De accountant ondersteunt de werkgever bij het opstellen van de NOW-aanvragen tot vaststelling per verantwoordingsperiode. De accountant geeft een samenstellingsverklaring af waaruit blijkt dat deze is gebaseerd op een gecombineerde opdracht en waarin de NOW-verantwoordingsperiodes worden geïdentificeerd; (Zie Par. A9a)
 - c *meetperiode* – Meetperiode als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel f, van Standaard 3900N van de NV COS;
 - d *NOW-aanvraag tot vaststelling* – Aanvraag tot vaststelling zoals voorgeschreven door het ministerie van SZW en het UWV;
 - e *NOW-groep* – NOW-groep als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel g, van Standaard 3900N van de NV COS; (Zie Par. A9b)
 - f *NOW-opdracht* – NOW-opdracht als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel i, van Standaard 3900N van de NV COS;
 - g *NOW-verantwoordingsperiode* – NOW-verantwoordingsperiode als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel j, van Standaard 3900N van de NV COS;
 - h *samengevoegde opdracht (bij een aan assurance verwante opdracht)* – Opdracht van een werkgever aan een accountant om voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samengevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode de werkzaamheden uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een samenstellingsverklaring afgeeft. Administratief kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen. (Zie Par. A9c).
- Voor de overige definities en begrippen wordt verwezen naar artikel 1 van de NOW-regeling (inclusief de toelichting).
- 11a De paragrafen 17 en 17A van Standaard 4410 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard en artikel 1 van de NOW-regeling (inclusief de toelichting) niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

- 12 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A10)

Het naleven van relevante vereisten

- 13 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.
- 14 De accountant dient geen naleving van deze Standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.
- 15 De accountant mag ervan uit gaan dat alle relevante vereisten in het kader van een opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant in deze Standaard zijn opgenomen. (Zie Par. A11 - A12)

Ethische voorschriften

- 16 De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A13 – A14)

Professioneel-kritische instelling

- 17 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A15)

Professionele oordeelsvorming

- 18 De accountant dient bij de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A16)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- 19 De opdrachtpartner dient:
- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) te laten uitvoeren. (Zie Par. A17, A17a)
Bij de wijze waarop deze OKB wordt ingevuld dient in ieder geval aandacht te worden besteed aan de volgende aspecten:
 - alle relevante documenten en informatie worden aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
 - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voert een objectieve evaluatie uit van de naar eigen mening belangrijkste aangelegenheden en stelt vast of de uitgevoerde opdracht inclusief de aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol voldoende basis zijn om de samenstellingsverklaring af te geven;
 - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt significante oordeelsvormingen en de eigen evaluatie met de opdrachtpartner; of
 - een andere maatregel te nemen die minstens zo effectief is als een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. (Zie Par. A18)
- 20 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A19)
- a de algehele kwaliteit van de aan assurance verwante NOW-opdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
 - i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten;
 - ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
 - iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
 - iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
 - vi vast te stellen dat een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar is uitgevoerd en afgerond vóór het afgeven van de samenstellingsverklaring.

Aanvaarding van de opdracht

- 21 De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden dan wel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A20 – A21)
- 21a De accountant dient vast te stellen op welke NOW-verantwoordingperiodes de (samengevoegde of gecombineerde) opdracht betrekking heeft en welke accountantswerkzaamheden nodig zijn voor die periodes. (Zie Par. A21a en A21b)
- 22 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief: (Zie Par. A22)
- a het beoogde gebruik en de verspreiding van de NOW-aanvraag tot vaststelling en beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
 - b identificatie van de NOW-regeling;
 - c de doelstelling en reikwijdte van de opdracht bij de NOW-regeling - Aan assurance verwant;
 - d de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven;
 - e dat het verstrekken van de samenstellingsverklaring niet per definitie leidt tot vaststelling door de gebruiker van de NOW-aanvraag tot vaststelling; (Zie Par. A22)
 - f de verantwoordelijkheden van het management voor:
 - i het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling in overeenstemming met de NOW-regeling;
 - ii de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
 - iii oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden.
 - g de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
- 23 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de NOW-opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden schriftelijk in een opdrachtbevestiging of andere overeenkomst vast te leggen.

De accountant dient in de overeenkomst vast te leggen:

- a op welke NOW-verantwoordingsperiodes de opdracht betrekking heeft;
 - b welke soort werkzaamheden zullen worden uitgevoerd; en
 - c of sprake is van een samengevoegde- of een gecombineerde opdracht.
- 23a Als na het ondertekenen van de NOW-opdracht blijkt dat de werkgever NOW-subsidie voor meer NOW-verantwoordingsperiodes heeft aangevraagd waarvoor de accountant werkzaamheden gaat uitvoeren, of dat andere niveaus van zekerheid op grond van de NOW-regelingen nodig zijn, dient de accountant de opdrachtvoorwaarden aan te passen.

Deze aanpassing mag worden vastgelegd in een addendum bij de opdrachtbevestiging of andere overeenkomst (Zie Par. A22a)

Communicatie met het management

- 24 De accountant dient tijdig belangrijke aangelegenheden te bespreken met het management met betrekking tot de NOW-aanvraag tot vaststelling.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

- 25 De accountant dient kennis te verwerven over de entiteit die relevant is voor het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling en de aanvullende werkzaamheden bij de NOW-aanvraag tot vaststelling. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan de voor de NOW-aanvraag tot vaststelling van belang zijnde:
- activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit;
 - structuur van de NOW-groep waar de entiteit onderdeel van uitmaakt; en
 - van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit. (Zie Par. A23 en A23a)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

- 26 Bij het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden dient de accountant kennis te nemen van de daaraan gestelde eisen in het accountantsprotocol.
- 27 De aanvullende werkzaamheden zijn minder omvangrijk dan die in het kader van een assurance-opdracht worden uitgevoerd. Deze kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het onderzoeken van de grootste posten, ongebruikelijke posten en deelwaarnemingen. De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming de omvang van deze werkzaamheden te bepalen. (Zie Par. A23b)
- 27a De accountant die de werkzaamheden van een aantal NOW-verantwoordingsperiodes van NOW3 (maximaal drie periodes) en NOW4 (één periode) uitvoert als gecombineerde opdracht in lijn met de regeling en het accountantsprotocol, dient de aanvullende werkzaamheden op een aanvaardbare wijze te verdelen over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. A23c)
- 28 De accountant dient na te gaan of de uitkomsten van de extra werkzaamheden (bijvoorbeeld als gevolg van geconstateerde afwijkingen in het onderzoek) aanleiding geven om meer werkzaamheden uit te voeren om het gevolg van de fout te kunnen bepalen. (Zie Par. A23c)
- 29 De accountant dient voor de werkzaamheden onderscheid te maken tussen de volgende categorieën:
- gegevens over omzet van de referentieperiode, omzet van de meetperiode en de hierop gebaseerde omzetzijdeling. Indien sprake is van een NOW-groep dienen alle onder de NOW-groep ressorterende aanvragen/loonheffingsnummers deze gegevens op het niveau van de NOW-groep te bevatten;
 - beweringen inzake specifieke aspecten van de loonsom;
 - overige informatie in de aanvraag tot vaststelling.

Daarnaast zal de accountant op grond van de regeling vanaf NOW2 ook onderzoek doen naar bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen in het kader van de concernregeling. (Zie Par. A24)

Gebruik maken van de werkzaamheden van een groepsaccountant

- 30 De accountant die in zijn aanvraag tot vaststelling van een werkgever de gegevens van een NOW-groep vermeldt, kan volstaan met het overnemen van de door een groepsaccountant verstrekte gegevens.
- De accountant dient in het kader van de zorgvuldigheid de volgende procedures uit te voeren: (Zie Par. A2, A25 en A25a)
- de accountant stelt vast dat de groepsaccountant is ingeschreven in het register van de NBA;
 - de accountant vraagt de groepsaccountant te bevestigen dat de gegevens in lijn met Standaard 4415N en in achtname van het accountantsprotocol zijn samengesteld;

- de accountant verkrijgt van de groepsaccountant een accountantsverklaring waaruit blijkt dat Standaard 4415N of Standaard 3900N is toegepast, in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt
 - welke entiteiten onderdeel van de NOW-groep zijn;
 - wat hun referentie-omzet was;
 - wat hun omzet in de meetperiode is; en
 - wat hun omzet daling is geweest,
 teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van zijn eigen opdracht;
- de accountant borgt dat het dossier van de groepsaccountant desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW;
- de accountant geeft in de samenstellingsverklaring aan dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en identificeert de samenstellingsverklaring van de groepsaccountant;
- de accountant neemt een kopie van de samenstellingsverklaring van de groepsaccountant op in het dossier.

Het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling

- 31 De accountant dient de NOW-aanvraag tot vaststelling samen te stellen door gebruik te maken van:
 - vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management zijn verschaft; en
 - de door de accountant uitgevoerde aanvullende werkzaamheden.
 - 32 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient de accountant deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.
 - 33 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit en de NOW-regeling.
 - 34 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de door het management verschaft vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. De accountant dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken en hiervoor aanvullende werkzaamheden te verrichten. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling. (Zie Par. A26)
 - 35 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling.
- De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave.
- 36 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
 - de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling (rapportage) niet aan de voorwaarden van de subsidieregeling voldoet;
 - aanpassingen aan de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling vereist zijn zodat deze geen bekende afwijking bevat; of

- de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling op andere wijze misleidend is – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling. (Zie Par. A27, A27a)
- 37 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling.
- De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave.
- 38 Als er sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A28)
- 39 De accountant dient een erkenning van het management te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de NOW-aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. A29 – A30)

Documentatie

- 40 De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A31)
- significante aangelegenheden die zich tijdens de aan assurance verwante NOW-opdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
 - een aansluiting van de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft;
 - de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende uitkomsten;
 - informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard, het accountantsprotocol en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
 - informatie die aantoont dat alle relevante aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol zijn uitgevoerd; en
 - de bespreking en evaluatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
 - een kopie van de definitieve versie van de samengestelde NOW- aanvraag tot vaststelling waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring.
- 41 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdracht dossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdracht dossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien.

De accountant die een samengevoegde opdracht heeft gekregen hoeft het dossier pas af te sluiten nadat het onderzoek naar de laatste NOW-verantwoordingsperiode is afgerond. Wel dient de accountant in een dergelijke situatie de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. (Zie Par. A32 - A32a)

Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling

- 42 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van het werkzaamheden en de rol en verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de NOW-aanvraag tot vaststelling tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.

- 42a Wanneer voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een gecombineerde opdracht worden uitgevoerd dan dient de accountant dit aan te geven in de samenstellingsverklaring waarbij de accountant vermeldt op welke periodes de opdracht betrekking heeft. (Zie Par. A32b)
- 43 Bij het formuleren van de samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling dient de accountant de formats te hanteren die vereist zijn door UWV/SZW en waarvan de NBA heeft vastgesteld dat deze formats in voldoende mate aansluiten bij de rapporteringsverplichtingen in de standaarden uit de NV COS. (Zie Par. A33)
- 44 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard heeft voltooid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

- A1 Er zijn meerdere NOW-regelingen. De voorwaarden voor een bepaalde NOW-periode staan in de bij die periode behorende NOW-regeling. Omdat de regelingen door de tijd gewijzigd kunnen zijn, is het van belang dat de actuele regeling voor de betreffende NOW-periode wordt gehanteerd op het moment dat een onderzoek wordt uitgevoerd c.q. afgerond. De regelingen zijn te vinden op wetten.nl.

Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regelingen staan onder andere op de websites van de NBA, UWV en SZW. (Zie Par. 1)

- A2 Er zijn situaties waarbij sprake is van meerdere loonheffingsnummers binnen één NOW-groep, zoals vermeld in artikel 6 lid 5 van de NOW1, artikel 6 lid 7 van de NOW2, artikel 5 lid 7 van NOW3 of artikel 6 lid 7 van NOW4. Per loonheffingsnummer dient een aanvraag tot vaststelling bij het UWV te worden ingediend. Voor de bepaling van het type accountantsproduct worden de criteria toegepast op het niveau van de NOW-groep, dat wil zeggen het totaal van de subsidies van alle aanvragen binnen de NOW-groep en het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor de NOW-groep. Het type accountantsproduct dat hieruit volgt is van toepassing op alle aanvragen tot vaststelling binnen de NOW-groep. In het geval van een NOW-groep dienen bij elke aanvraag tot vaststelling dezelfde gegevens met betrekking tot de omzet en omzetzijden te worden opgenomen, namelijk betrekking hebbend op de NOW-groep als geheel.

Dit heeft tot gevolg dat bij elke aanvraag tot vaststelling een accountantsproduct dient te worden verstrekt waarbij de gegevens van de omzet betrekking hebben op de NOW-groep en de aspecten van de loonsom op de individuele aanvrager (loonheffingsnummer). Concreet: bij elke aanvraag tot vaststelling en accountantsproduct moet sprake zijn van dezelfde meetperiode en dezelfde gegevens van de omzet en de omzetzijden. De aspecten van de loonsom worden op loonheffingsnummer verantwoord.

Het voorgaande wordt in dezelfde lijn opgenomen in de samenstellingsverklaring. (Zie Par. 1)

- A3 De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van het voor de NOW-regeling opgestelde accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. Voor elk van de regelingen geldt een apart protocol. In de Standaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance wordt geregeld hoe een opdracht moet worden uitgevoerd wanneer assurance met een redelijke mate of beperkte mate van zekerheid wordt gevraagd. (Zie Par. 1)
- A4 Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die verder wel vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht: dat wil zeggen indien het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantsprotocol. In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een aan assurance verwante NOW-opdracht uit te voeren.

Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 1)

- A5 Het uitvoeren van een aan assurance verwante NOW-opdracht bij werkgevers die er vrijwillig voor kiezen hun jaarrekening te laten controleren kan eventueel wel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan tot gevolg hebben dat die jaarrekeningcontrole niet kan worden uitgevoerd. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant managementbeslissingen zou nemen bij het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling en de NOW-subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole. Het is dan ook verstandig dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat bij een entiteit waar normaal een vrijwillige controle wordt uitgevoerd door dezelfde accountant een aan assurance verwante opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 1)

Autoriteit van deze Standaard

- A6 De terminologie deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt. Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 6)
- A7 In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering. In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 7)
- A8 Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 8)

Ingangsdatum

- A9 -
- A9a Accountants kunnen worden gevraagd om werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW3 en NOW4. Deze werkzaamheden voor NOW3 en NOW4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd.
- Indien gekozen wordt voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend' voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht.
- Werkgevers kunnen er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 11b)
- A9b Een NOW-groep wijkt af van een jaarrekeninggroep. Een jaarrekeninggroep wordt in Nederland veelal gevormd op basis van artikel 24b Boek 2 BW. Voor de NOW moet daarnaast worden gekeken naar dochtermaatschappijen en daaraan gelijkgestelde vennootschappen op grond van artikel 24a Boek 2 BW.

Maar niet alle entiteiten die onderdeel zijn van de groep op grond van artikel 24a en 24b Boek 2 BW zijn onderdeel van de NOW-groep. Internationale entiteiten die geen Nederlands SV-loon betalen zijn namelijk geen onderdeel van de NOW-groep. (Zie Par. 11e)

- A9c Een samengevoegde NOW-opdracht kan betrekking hebben op één of meerdere aanvragen tot vaststelling van de NOW-regelingen. Het kan daarbij voorkomen dat binnen een opdracht verschillende soorten opdrachten kunnen worden uitgevoerd.

Denk bijvoorbeeld aan een kleine werkgever die voor bepaalde NOW-verantwoordingsperiodes assurance nodig heeft en voor andere periodes een aan assurance verwante opdracht, of een verklaring van een derde deskundige. Dit kan in een samengevoegde opdracht.

Net als bij gecombineerde opdrachten kunnen werkgevers er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 11h)

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

- A10 Uit de vereisten in deze Standaard blijkt dat om tot een goede toepassing te komen deze Standaard gelezen moet worden in samenhang met het accountantsprotocol welke is opgesteld door het Ministerie van SZW. (Zie Par. 12)

Het naleven van relevante vereisten

- A11 Voor de goede toepassing van de vereisten moeten deze gelezen worden in de context van het accountantsprotocol. (Zie Par. 15)
- A12 Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden zoals Standaard 240 of 4410. Daarmee wordt niet beoogd om de vereisten van deze Standaarden van toepassing te verklaren op deze Standaard. (Zie Par. 15)

Ethische voorschriften

- A13 De NOW-opdracht is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. Die fundamentele beginselen zijn:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt gereageerd. (Zie Par. 16)

- A14 Omdat het een aan assurance verwante opdracht betreft is de Verordening inzake de Onafhankelijkheid (ViO) hier niet van toepassing. (Zie Par. 16)

Professioneel-kritische instelling

- A15 De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie. (Zie Par. 17)
Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op:

- informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;

- informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie.

Professionele oordeelsvorming

A16 De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het uitvoeren van de opdracht. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. (Zie Par. 18)
Dit houdt onder meer in:

- afwegen of een opdracht bij de NOW-regeling - Aan assurance verwant geschikt is in de gegeven omstandigheden;
- afwegen of het management adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude;
- afwegen welke werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden om voldoende grondslag te krijgen voor de samenstellingsverklaring.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

A17 Ter waarborging van de objectiviteit van de accountant die een aan assurance verwante NOW opdracht uitvoert, is een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) vereist. Dit is een waarborg in verband met het ontbreken van een verplichting om onafhankelijk te zijn van de cliënt. Alhoewel de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) niet van toepassing is, is hier de analogie toegepast dat een OKB een maatregel kan zijn bij deze bedreiging van objectiviteit.

De kwaliteitsbepaler bepaalt in het kader van het kwaliteitsstelsel van de accountantseenheid de wijze waarop deze OKB-vorm krijgt. De NVKS is hier vormvrij in.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar laat de diepgang van de werkzaamheden afhangen van de aard en omvang van de opdracht. Desgewenst kan bij de OKB ook nagegaan worden of de opdracht vakbekwaam en zorgvuldig is uitgevoerd. (Zie Par. 19)

A17a De accountant kan bij een gecombineerde opdracht volstaan met het laten uitvoeren van één OKB of andere maatregel als bedoeld in paragraaf 19. (Zie Par. 19)

A18 De accountant kan bij het toepassen van andere maatregelen steunen op procedures die de accountantseenheid geïmplementeerd heeft in het eigen kwaliteitssysteem, mits de accountant heeft vastgesteld dat deze maatregelen borgen dat de accountant objectief de opdracht uitvoert. (Zie Par. 19)

A19 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 20)

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld, waaronder in het kader van deze opdracht het accountantsprotocol;
- b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
- c het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding van de opdracht

A20 De accountant besteedt hierbij onder andere aandacht aan de Wwft.

Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld met de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld bij dezelfde cliënt, maar geen aan assurance verwante opdracht in het kader van de NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.

Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze informatie heeft die de accountant kan helpen bij de afweging over het aanvaarden van de opdracht. (Zie Par. 21)

- A21 Een attentiepunt bij de opdrachtaanvaarding is de situatie dat eerder een collega-accountant de NOW-opdracht heeft teruggegeven omdat de collega-accountant deze opdracht niet in overeenstemming met de Standaard kon afronden.

Een risico is dat de accountant hiervan niet op de hoogte is. Dit speelt vooral in de situatie waarin geen sprake is van een 'vaste' accountant met een doorlopende opdracht zoals voor het samenstellen van de jaarrekening.

Dan heeft een accountant de volgende mogelijkheden om te onderzoeken of een opdracht door een collega accountant is teruggegeven: (Zie Par. 21)

- a navraag hierover bij de cliënt zelf (en dit eventueel bevestigen in de opdrachtbevestiging); of
- b vrijwillig collegiaal overleg met een (eventuele) andere beroepsbeoefenaar die de cliënt ondersteunt zoals een administrateur of fiscalist.

- A21a Werkgevers die gedurende meerdere periodes gebruik maken van de NOW, moeten per periode een aanvraag tot vaststelling indienen.

De werkzaamheden hiervoor kunnen in één dossier gedocumenteerd worden als onderdeel van een samengevoegde opdracht.

Daarnaast kan accountants gevraagd worden werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW3 en NOW4. Deze werkzaamheden voor NOW3 en NOW4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd.

- A21b Een werkgever kan door het feit dat de werkgever in verschillende periodes een verschillende bijdrage krijgt, per periode een ander soort NOW-opdracht moeten laten uitvoeren bij zijn aanvraag tot vaststelling.

In die situatie kan het verstandig zijn dat de werkgever en de accountant bepalen hoe de accountantswerkzaamheden met betrekking tot de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes zo efficiënt mogelijk uitgevoerd kunnen worden. Uiteraard moet hierbij voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend'.

Als voorbeeld bij een gecombineerde opdracht: Als voor NOW3 twee keer een opdracht met beperkte mate van zekerheid wordt gevraagd en één keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, dan zouden twee opdrachten gecombineerd kunnen worden en één opdracht niet. In dat geval kan het efficiënter zijn om voor alle periodes te kiezen voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Als voorbeeld bij een samengevoegde opdracht: Als een organisatie in drie opvolgende NOW-verantwoordingsperiodes een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, een aan assurance verwante opdracht en vervolgens weer een beperkte mate van zekerheid nodig heeft, dan is het misschien wel

efficiënter om voor alle periodes een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid uit te voeren. Er ontstaan dan ook geen onafhankelijkheidsissues. (Zie Par. 21a)

A22 Een samenstellingsverklaring van de accountant is geen garantie voor een vaststelling van de subsidie door het UWV. Het is mogelijk dat het UWV andere informatie ter beschikking heeft dan de accountant op grond waarvan zij besluit (nog) niet tot het vaststellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling over te gaan of om deze gewijzigd vast te stellen. (Zie Par. 22)

A22a Het is mogelijk dat bij het aangaan van een NOW-opdracht nog niet bekend is welke werkzaamheden voor welke NOW-verantwoordingsperiode noodzakelijk zijn.

Dat kan bijvoorbeeld omdat de opdracht verstrekt wordt terwijl er nadien nog NOW-verantwoordingsperiodes komen. Het kan ook zijn dat achteraf blijkt dat bij de aanvraag tot vaststelling een andere verantwoording voldoet of noodzakelijk is.

In dergelijke gevallen kan worden volstaan met een addendum bij de opdrachtbevestiging om dit in vast te leggen. (Zie Par. 23a)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

A23 De accountant kan gebruik maken van kennis die de accountant bij eerdere contacten, waaronder eerdere opdrachten, met de cliënt heeft verkregen, als de accountant vaststelt dat deze kennis nog relevant is. (Zie Par. 25)

A23a De accountant kan bij een gecombineerde opdracht de werkzaamheden bij het verkrijgen van inzicht voor meerdere NOW-periodes combineren (Zie Par. 25)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

A23b De regeling staat het toe om de werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes zoals voor NOW3 en 4 te combineren als werkzaamheden voor één onderzoek. De aanvullende werkzaamheden worden in principe evenwichtig over de betreffende verantwoordingsperiodes verdeeld. Wat een aanvaardbare wijze van verdelen is, is ook afhankelijk van de omstandigheden bij de betreffende cliënt.

Een voorbeeld betreft aanvullende werkzaamheden die gericht zijn op het risico dat de afgrenzing van de netto-omzet in de meetperiode onjuist is. De accountant combineert werkzaamheden voor de verantwoordingsperiodes NOW 3.2 (1 januari – 1 maart 2021) en NOW 3.3 (1 april tot 30 juni 2021). Een relevante factor is de grootte van de omzetzijging, aangezien een werkgever in aanmerking komt voor NOW bij een omzetzijging van minimaal 20%. Ook kan het feit dat verschillende vergoedingspercentages bij NOW-verantwoordingsperiodes worden gegeven, het interessant maken voor de organisatie om omzet te verschuiven. De accountant is hier alert op. (Zie Par. 27a)

Voorbeeld variant 1:

Indien in beide verantwoordingsperiodes bijvoorbeeld sprake is van een omzetzijging van 40%, dan zal de accountant met name aandacht hebben voor verschuivingen van omzet naar de periode vóór 1 januari 2021 of na 30 juni 2021. Of er verschuivingen zijn van omzet tussen de periode NOW 3.2 en NOW 3.3 is minder relevant omdat dit per saldo geen invloed heeft op het totale bedrag aan NOW-subsidie.

Voorbeeld variant 2:

In verantwoordingsperiode NOW 3.2 is sprake van een omzetzijging van 20% en in verantwoordingsperiode NOW 3.3 een omzetzijging van 40%. De accountant zal dan ook alert moeten zijn op eventuele verschuivingen van omzet uit periode NOW 3.2 naar periode NOW 3.3. Het risico bestaat dat in verantwoordingsperiode NOW 3.2 namelijk geen recht is op de NOW-subsidie als de omzetzijging lager is dan 20%.

A23c Relevant zijn afwijkingen die gevolgen hebben voor de NOW-subsidie. Als bij een gecombineerde opdracht bijvoorbeeld blijkt dat een afwijking in een NOW-verantwoordingsperiode vervolgens wordt opgeheven in een andere NOW-verantwoordingsperiode van de gecombineerde opdracht, dan wordt dit niet gezien als een relevante fout voor de subsidie. Dit hoeft daarom niet te leiden tot meer aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 27a en 28)

A24 In het accountantsprotocol is een toelichting opgenomen met betrekking tot de onderzoeksaanpak van de omzet, loonsom en andere informatie. Voor het overzicht van de te onderzoeken risico's en bijbehorende werkzaamheden wordt verwezen naar Bijlage 1, deel A *Tabellen werkzaamheden* uit het accountantsprotocol. De omvang van de werkzaamheden is bepaald in paragraaf 27 van deze Standaard.

De loonsom wordt voor een groot deel getoetst door het UWV. De accountant gaat specifiek de volgende aspecten van de loonsom bij de NOW-aanvraag tot vaststelling na: (Zie Par. 29)

- alle (netto)lonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de betreffende werknemers;
- er is geen sprake van gefingeerde dienstverbanden in de subsidieperiode;
- als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit bovenstaande twee beweringen deze hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een groepsaccountant

A25 In het MKB zal het vaak voorkomen dat sprake is van één accountant die verantwoordelijk is voor het samenstellen van de NOW-aanvragen voor alle werkgevers in een NOW-groep. Het kan soms ook voorkomen dat sprake is van meerdere accountants bij een NOW-groep. In dat geval mag de accountant van een werkgever gebruik maken van het werk van een accountant die de omzet op groepsniveau heeft samengesteld mits de accountant in het kader van de zorgvuldigheid enige voorgeschreven werkzaamheden uitvoert.

De groepsaccountant is hierbij eindverantwoordelijk voor het samenstellen van de omzetsdaling van de NOW-groep. De accountant van een werkmaatschappij kan hierbij door de accountant van de NOW-groep worden gevraagd om bepaalde werkzaamheden te verrichten voor de groepsaccountant. In dat geval wordt de accountant van de werkgever beschouwd als (tijdelijk) lid van het opdrachtteam van de groepsaccountant.

Indien nog geen sprake is van een groepsaccountant, kan deze in onderling overleg met de cliënt worden bepaald. (Zie Par. 30)

A25a De verklaring van de groepsaccountant kan gebruikt worden ten aanzien van:

- het onderzoek van de omzet van de NOW-groep;
- het onderzoek van de naleving van het verbod op uitkering van bonussen en dividenden en de inkoop van eigen aandelen. (Zie Par. 30)

Het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling

A26 Indien sprake is van bevindingen inzake de specifieke aspecten van de loonsom verwacht de gebruiker dat de aanvrager alle fouten herstelt door middel van een correctie in de loonaangifte en/of nabetaaling van de nettolonen aan de werknemers. (Zie Par. 34)

A27 De gebruikers van de aan assurance verwante NOW-opdracht gaan ervan uit dat indien de accountant een samenstellingsverklaring heeft afgegeven de aanvrager alle bekende correcties heeft doorgevoerd. Indien dit niet het geval is kan er ook geen samenstellingsverklaring verstrekt worden door de accountant.

Het is aan de werkgever om een keuze te maken of de werkgever gehoor wil geven aan het moreel appél of de werkgever gebruik wil maken van de regeling en de eventuele gevolgen daarvan af te

wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop aan de subsidievoorwaarden wordt voldaan.

De accountant toetst niet het moreel appèl. Wel onderzoekt de accountant conform het accountant-protocol of de entiteit zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden, of dat de entiteit onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 36)

- A27a Bij een gecombineerde opdracht hoeven niet alle bekende afwijkingen per afzonderlijke NOW-verantwoordingsperiode te worden gecorrigeerd. Relevant zijn afwijkingen die gevolgen hebben voor de totale NOW-subsidie over de gecombineerde NOW-verantwoordingsperiodes.

Voorbeeld: Bij een gecombineerde opdracht van NOW 3.1 en NOW 3.2 blijkt dat een afwijking in periode 3.1 vervolgens wordt opgeheven in 3.2 van de gecombineerde opdracht. Dit wordt dan niet gezien als een relevante fout zo lang dit geen gevolgen heeft voor de totale NOW-subsidie van periode 3.1 en 3.2. Een dergelijke fout hoeft daarom niet te leiden tot een aanpassing van de samen te stellen NOW-aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 36)

- A28 Wanneer de accountant zaken ziet die kunnen wijzen op fraude of niet-naleving van de NOW-regeling dan zal de accountant dit bespreken met het management en verzoeken om informatie. Hieruit kan blijken dat het vermoeden ongegrond was. Het kan ook nodig zijn dat het management een vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling laat onderzoeken om hier duidelijkheid over te krijgen. Als het vermoeden gegrond is, dringt de accountant aan op maatregelen om de geïdentificeerde fraude of niet-naleving van de NOW-regeling te redresseren en stelt de benodigde aanpassingen aan de NOW-aanvraag tot vaststelling voor. In deze situatie informeert de accountant de met governance (toezicht) belaste personen. Indien het management het vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te onderzoeken, te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van reden) de opdracht teruggeven. In dat geval informeert de accountant zowel het management als de met governance (toezicht) belaste personen hierover.

Wwft

Een accountant kan bij de cliënt te maken krijgen met ongebruikelijke transacties waarbij het in bepaalde gevallen wettelijk verplicht is om deze te melden bij de FIU-Nederland in overeenstemming met de voorschriften in de Wwft.

Zie voor de nadere eisen omtrent de Wwft en het doen van een melding NBA-handreiking 1124, *Richt snoeren voor de interpretatie van Wwft*.

NV NOCLAR

Als de accountant het noodzakelijk vindt in het algemeen belang, neemt de accountant zelf maatregelen die vanuit de positie van de accountant redelijkerwijs mogelijk zijn. Bijvoorbeeld zelf een melding doen bij het UWV (als bevoegde instantie voor de NOW) als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is, maar dit nalaat. Verder informeert de accountant eventuele andere eindverantwoordelijke accountants voor wie deze informatie van belang is bij de uitvoering van hun opdracht voor de cliënt, als de accountant weet dat zij ook bij de cliënt opdrachten uitvoeren en hierover niet door de cliënt zelf zijn geïnformeerd. Daarnaast maakt de accountant een vastlegging in lijn met artikel 21 van de VGBA. (Zie Par. 38)

- A29 Het management kan de verantwoordelijkheid voor de NOW-aanvraag tot vaststelling alleen nemen als het management deze begrijpt en het daarmee eens is. Dus licht de accountant de NOW-aanvraag tot vaststelling waar nodig toe. (Zie Par. 39)
- A29a De accountant kan bij een gecombineerde opdracht in één keer een erkenning van het management vragen voor meerdere NOW-aanvragen tot vaststelling. (Zie Par. 39)
- A30 De accountant kan hiervoor gebruik maken van de voorbeeldteksten van de NBA in het kader van deze NOW-regeling. (Zie Par. 39)

Documentatie

- A31 De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de entiteit opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd.

Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is dus niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 40)

- A32 Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht-dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen. (Zie Par. 41)

- A32a Bij bepaalde secties in het dossier van een samengevoegde opdracht kan het zijn dat er aanvullingen plaatsvinden naar aanleiding van elke NOW-rapportage. Bijvoorbeeld bij een wijziging in de samenstelling van de NOW-groep in een latere NOW-periode (zie Par. 25 over het inzicht van de accountant/kennis over de entiteit). Een dergelijke aanpassing is niet strijdig met de vereiste om de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. Uiteraard moet de informatie die voor een bepaalde periode relevant was, wel beschikbaar blijven. (Zie Par. 41)

Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling

- A32b Dit kan van toepassing zijn op NOW-verantwoordingsperiodes vanaf NOW3.

Een rapportage bij een gecombineerde opdracht kan pas plaatsvinden nadat alle werkzaamheden zijn afgerond bij de betreffende NOW-verantwoordingsperiodes.

Ondanks dat sprake is van een gecombineerde opdracht, moeten werkgevers wel per NOW-verantwoordingsperiode een NOW-aanvraag tot vaststelling indienen. Ook de gezamenlijke samenstellingsverklaring wordt per verantwoordingsperiode aan het UWV aangeleverd. In de samenstellingsverklaring wordt een link gelegd tussen de NOW-verantwoordingsperiode die in de aanvraag tot vaststelling wordt genoemd en het object van onderzoek wat betrekking heeft op meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. 42a)

- A33 De formats van de verklaring van de accountants worden opgenomen op de websites www.uwv.nl, www.wetten.nl en www.nba.nl. Het hanteren van dit format is van belang voor de verwerking bij het UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag. (Zie Par. 43)

4416N Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling

Inleiding	1-11
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	1-3
<i>Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling</i>	4-6
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	7-10
<i>Ingangsdatum</i>	11
Doelstellingen	12
Definities	13-13a
Vereisten	14-45
<i>Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard</i>	14-16
<i>Ethische voorschriften</i>	17
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	18
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	19
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	20-21
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	22-25
<i>Communicatie met het management</i>	26
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	27-39
<i>Documentatie</i>	40-41
<i>Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording</i>	42-45
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A28
<i>Toepassingsgebied van deze Standaard</i>	A1
<i>Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling</i>	A2
<i>Autoriteit van deze Standaard</i>	A3-A7
<i>Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard</i>	A8
<i>Ethische voorschriften</i>	A9-A10
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	A11
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	A12
<i>Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht</i>	A13-A16
<i>Aanvaarding van de opdracht</i>	A17-A21
<i>Het uitvoeren van de opdracht</i>	A22-A25
<i>Documentatie</i>	A26-A27
<i>Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording</i>	A28

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant:
 - wanneer deze de opdracht heeft gekregen om:
 - het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording met betrekking tot een Covid-19 gerelateerde subsidie;
 - ten behoeve van de subsidieverstrekker aanvullende werkzaamheden te verrichten zoals beschreven in een accountantsprotocol; en
 - om overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren.
- 2 Deze Standaard kan alleen worden toegepast als het accountantsprotocol behorende bij de subsidieregeling een aan assurance verwante opdracht rechtvaardigt en de opdracht voldoet aan het gestelde in paragraaf 4. (Zie Par. A1)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

- 3 Als een accountantseenheid een opdracht uitvoert volgens deze Standaard gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) op het niveau van de accountantseenheid. In deze Standaard is een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van de afzonderlijke opdracht opgenomen.

Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling

- 4 De opdracht bestaat uit het samenstellen van de subsidieverantwoording inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. Er wordt geen assurance verstrekt aan zowel de entiteit die de subsidieverantwoording indient als aan de subsidieverstrekker.

Bij een samenstellingsopdracht gaat de accountant uit van de informatie die de accountant krijgt van het management tenzij de accountant zich ervan bewust wordt dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

In dat geval bespreekt de accountant dit met het management en vraagt om aanvullende of gecorrigeerde informatie. Als de accountant deze informatie niet krijgt, dan geeft de accountant de opdracht terug. De accountant geeft derhalve geen samenstellingsverklaring af als er op grond van de uitvoering van de opdracht aanwijzingen zijn verkregen dat de rapportage afwijkingen bevat.

Bij deze Standaard worden daarenboven aanvullende werkzaamheden verricht die zijn genoemd in het accountantsprotocol waardoor de subsidieverstrekker de subsidieverantwoording kan vaststellen. Daardoor zal een accountant zich eerder bewust worden van informatie die niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is. (Zie Par. A2)
- 5 Het management blijft verantwoordelijk voor de subsidieverantwoording en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat:
 - het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording zijn vereist, inclusief:
 - de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en
 - het ontwikkelen van redelijke schattingen, waar nodig;
 - het voldoen aan de overige voorwaarden van de subsidieregeling.
- 6 Deze Standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze Standaard wordt uitgevoerd, is dat het

management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoorde-
lijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht.

Autoriteit van deze Standaard

- 7 Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen'). (Zie Par. A3)
- 8 Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A4)
- 9 De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A5)
- 10 De accountant mag ervan uit gaan dat alle relevante vereisten in het kader van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in deze Standaard zijn opgenomen. (Zie Par. A6 en A7)

Ingangsdatum

- 11 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 12 Het doel van de accountant bij het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling onder deze Standaard is:
 - a het toepassen van deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving ter ondersteuning van het management bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording;
 - b in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard het verrichten van aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie; en
 - c het rapporteren in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities

- 13 Voor de definities en begrippen uit de regeling wordt verwezen naar de subsidieregeling (inclusief de toelichting).
- 13a De paragrafen 17 en 17A van Standaard 4410 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard en de subsidieregeling (inclusief de toelichting) niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard

- 14 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A8)

Het naleven van relevante vereisten

- 15 De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.

- 16 De accountant dient geen naleving van deze Standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling relevant zijn.

Ethische voorschriften

- 17 De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A9 – A10)

Professioneel-kritische instelling

- 18 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A11)

Professionele oordeelsvorming

- 19 De accountant dient bij de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A12)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- 20 De opdrachtpartner dient:
- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) te laten uitvoeren. (Zie Par. A13 – A14)
Bij de wijze waarop deze OKB wordt ingevuld dient in ieder geval aandacht te worden besteed aan de volgende aspecten:
 - alle relevante documenten en informatie worden aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
 - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voert een objectieve evaluatie uit van de naar eigen mening belangrijkste aangelegenheden en stelt vast of de uitgevoerde opdracht inclusief de aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol voldoende basis zijn om de samenstellingsverklaring af te geven;
 - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt significante oordeelsvormingen en de eigen evaluatie met de opdrachtpartner; of
 - een andere maatregel te nemen die minstens zo effectief is als een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. (Zie Par. A15)
- 21 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A16)
- a de algehele kwaliteit van de aan assurance verwante opdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
 - b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
 - i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten;
 - ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
 - iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
 - iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
 - v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
 - vi vast te stellen dat een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar is uitgevoerd en afgerond vóór het afgeven van de samenstellingsverklaring.

Aanvaarding van de opdracht

- 22 De accountant dient na te gaan of de werkzaamheden uit het accountantsprotocol uitvoerbaar zijn en relevant in het kader van de opdracht. (Zie Par. A17)
- 23 De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden dan wel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A18, A19 en A20)
- 24 De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
- a het beoogde gebruik en de verspreiding van de subsidieverantwoording en beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
 - b identificatie van de subsidieregeling;
 - c de doelstelling en reikwijdte van de opdracht bij de aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling;
 - d de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven;
 - e dat het verstrekken van de samenstellingsverklaring bij de subsidieverantwoording niet per definitie leidt tot een toekenning van de subsidie door de subsidieverstrekker; (Zie Par. A21)
 - f de verantwoordelijkheden van het management voor:
 - i het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording in overeenstemming met de subsidieregeling;
 - ii de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
 - iii oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden.
 - g de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
- 25 De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden schriftelijk in een opdrachtbevestiging of andere overeenkomst vast te leggen.

Communicatie met het management

- 26 De accountant dient tijdig belangrijke aangelegenheden met betrekking tot de subsidieverantwoording te bespreken met het management.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

- 27 De accountant dient kennis te verwerven over de entiteit die relevant is voor het samenstellen van de subsidieverantwoording en de aanvullende werkzaamheden bij de subsidieverantwoording. De accountant dient daarbij onder andere aandacht te besteden aan de voor de subsidieverantwoording van belang zijnde:
- a activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
 - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.
- (Zie Par. A22)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

- 28 Bij het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden dient de accountant kennis te nemen van de daaraan gestelde eisen in het accountantsprotocol en past de accountant dit toe bij het uitvoeren van de opdracht.
- 29 De aanvullende werkzaamheden zijn minder omvangrijk dan die tijdens een assurance-opdracht worden uitgevoerd. Deze bestaan bijvoorbeeld uit het onderzoeken van de grootste posten, ongebruikelijke posten en deelwaarnemingen. De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming de omvang van deze werkzaamheden te bepalen.
- 30 De accountant dient na te gaan of de uitkomsten van de extra werkzaamheden (bijvoorbeeld als gevolg van geconstateerde afwijkingen in het onderzoek) aanleiding geven om meer werkzaamheden uit te voeren om het gevolg van de fout te kunnen bepalen.

Het samenstellen van een subsidieverantwoording

- 31 De accountant dient de subsidieverantwoording samen te stellen door gebruik te maken van:
- vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management zijn verschaft; en
 - de door de accountant uitgevoerde aanvullende werkzaamheden.
- 32 Als de accountant in de loop van het samenstellen van de subsidieverantwoording ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient de accountant deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.
- 33 Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde subsidieverantwoording te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit en de subsidieregeling.
- 34 Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de door het management verschaft vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling - dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. De accountant dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken en hiervoor aanvullende werkzaamheden te verrichten. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.
- 35 Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.
De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave.
- 36 Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
- de samengestelde subsidieverantwoording (rapportage) niet aan de voorwaarden van de subsidieregeling voldoet;
 - aanpassingen aan de samengestelde subsidieverantwoording vereist zijn zodat deze geen afwijking van materieel belang bevat (Zie Par. A23); of
 - de samengestelde subsidieverantwoording op andere wijze misleidend is – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling - ,

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.

- 37 Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde subsidieverantwoording aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling. De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave.
- 38 Als er sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet – en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A24)
- 39 De accountant dient een erkenning van het management te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de subsidieverantwoording. (Zie Par. A25)

Documentatie

- 40 De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A26)
- a significante aangelegenheden die zich voordoen tijdens de aan assurance verwante opdracht bij de subsidieregeling en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
 - b een aansluiting van de samengestelde subsidieverantwoording op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft;
 - c de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende uitkomsten;
 - d informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard, het accountantsprotocol en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
 - e informatie die aantoont dat alle relevante aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol zijn uitgevoerd;
 - f waar van toepassing de bespreking en evaluatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
 - g een kopie van de definitieve versie van de samengestelde subsidieverantwoording waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring.
- 41 De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien. (Zie Par. A27)

Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording

- 42 Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de werkzaamheden en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de subsidieverantwoording tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.
- 43 De samenstellingsverklaring die wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient ten minste de volgende elementen te omvatten:
- a de titel van de verklaring;
 - b de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist;
 - c een vermelding dat de accountant de subsidieverantwoording heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;

- d een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de subsidieverantwoording;
 - e verwijzing naar de subsidieregeling;
 - f identificatie van de subsidieverantwoording en vermelding van de periode waarop de subsidieverantwoording betrekking heeft;
 - g een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de subsidieverantwoording, waaronder uitvoering van de opdracht overeenkomstig deze Standaard en naleving van de relevante ethische voorschriften door de accountant;
 - h een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard inhoudt;
 - i een vermelding dat er geen assurance-opdracht uitgevoerd is waardoor geen oordeel of conclusie wordt verstrekt met betrekking tot de subsidieverantwoording;
 - j een vermelding dat de aanvullende werkzaamheden beperkter zijn dan die uitgevoerd worden in het kader van een assurance-opdracht verricht in overeenstemming met de Nederlandse standaarden voor assurance-opdrachten;
 - k een vermelding dat geen samenstellingsverklaring zou zijn afgegeven als uit de verrichte werkzaamheden bevindingen naar voren zouden zijn gekomen waarmee geen rekening is gehouden bij de subsidieverantwoording;
 - l een toelichtende paragraaf die:
 - i het doel beschrijft waarvoor en de beoogde gebruikers voor wie, de subsidieverantwoording is opgesteld; en
 - ii de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de subsidieverantwoording mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is.
 - m de datum van de samenstellingsverklaring;
 - n de handtekening van de accountant; en
 - o het adres van de accountant.
- 44 Ook indien op grond van de subsidieregeling of het accountantsprotocol van de accountant wordt vereist dat de accountant zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de samenstellingsverklaring, mag de samenstellingsverklaring slechts naar deze Standaard verwijzen als de samenstellingsverklaring ten minste elk van de in paragraaf 43 opgenomen elementen bevat. (Zie Par. A28)
- 45 De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard heeft voltooid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

- A1 Het is de verantwoordelijkheid van de subsidieverstrekker om in het accountantsprotocol in voldoende detail te beschrijven in welke situaties een aan assurance verwante opdracht volstaat. (Zie Par. 2)

Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling

- A2 De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van de subsidieregeling en het bijbehorende accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. (Zie Par. 4)

Autoriteit van deze Standaard

- A3 De terminologie deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt. Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 7)

- A4 In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.
In de definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 8)
- A5 Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 9)
- A6 Voor de goede toepassing van de vereisten moeten deze gelezen worden in de context van het accountantsprotocol. (Zie Par. 10)
- A7 Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden zoals Standaard 240 of 4410. Daarmee wordt niet beoogd om de vereisten van deze Standaarden van toepassing te verklaren op deze Standaard. (Zie Par. 10)

Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard

- A8 Uit de vereisten in deze Standaard blijkt dat om tot een goede toepassing te komen deze Standaard gelezen moet worden in samenhang met het accountantsprotocol welke is opgesteld door het de subsidieverstrekker. (Zie Par. 14)

Ethische voorschriften

- A9 De accountant heeft de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. Die fundamentele beginselen zijn:
- professionaliteit;
 - integriteit;
 - objectiviteit;
 - vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
 - vertrouwelijkheid.
- Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt gereageerd. (Zie Par. 17)
- A10 Omdat het een aan assurance verwante opdracht betreft is de Verordening inzake de Onafhankelijkheid (ViO) hier niet van toepassing. (Zie Par. 17)

Professioneel-kritische instelling

- A11 De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie. (Zie Par. 18)
Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op:
- a informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
 - b informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie.

Professionele oordeelsvorming

- A12 De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het uitvoeren van de opdracht. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. (Zie Par. 19)

Dit houdt onder meer in:

- afwegen of een opdracht bij de Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling geschikt is in de gegeven omstandigheden;
- afwegen of het management adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude;
- afwegen welke werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden om voldoende grondslag te krijgen voor de samenstellingsverklaring.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

- A13 Bij subsidies van de rijksoverheid boven de 125.000 euro wordt veelal een controleverklaring gevraagd. In dat geval moet de accountant onafhankelijk zijn. Bij de totstandkoming van de standaarden bij de NOW-regeling is geconstateerd dat onafhankelijkheid niet noodzakelijk was als een aanvullende eis bij een aan assurance verwante opdracht. Dat neemt niet weg dat gezien het belang van de covid-19 gerelateerde subsidies voor de continuïteit van organisaties, een bedreiging van de objectiviteit van de accountant reëel aanwezig is. In dat kader is er in deze Standaard voor gekozen om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) voor te schrijven dan wel een maatregel die minstens zo effectief is. (Zie Par. 20)
- A14 De kwaliteitsbepaler bepaalt in het kader van het kwaliteitsstelsel van de accountantseenheid de wijze waarop deze OKB-vorm krijgt. De NVKS is hier vormvrij in. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar laat de diepgang van de werkzaamheden afhangen van de aard en omvang van de opdracht. Desgewenst kan bij de OKB ook nagegaan worden of de opdracht vakbekwaam en zorgvuldig is uitgevoerd. (Zie Par. 20)
- A15 De accountant kan bij het toepassen van andere maatregelen steunen op procedures die de accountantseenheid geïmplementeerd heeft in het eigen kwaliteitssysteem, mits de accountant heeft vastgesteld dat deze maatregelen borgen dat de accountant objectief de opdracht uitvoert. (Zie Par. 20)
- A16 Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 21)
- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld, waaronder in het kader van deze opdracht het accountantsprotocol;
 - b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
 - c het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding van de opdracht

- A17 De uitvoerbaarheid en relevantie van de werkzaamheden blijkt gewoonlijk uit een beoordeling door de Werkgroep Controleprotocollen (COPRO) van de NBA. COPRO beoordeelt of het accountantsprotocol uitvoerbaar is voor de accountant aan de hand van de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen. De uitkomst van deze beoordeling door COPRO is opgenomen op de website van de NBA onder <https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/controleprotocollen/>. Bij twijfel kan contact worden opgenomen met de NBA. (Zie Par. 22)
- A18 De accountant besteedt hierbij onder andere aandacht aan de Wwft. Wanneer de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met de opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld met de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld bij dezelfde cliënt, maar geen aan assurance verwante opdracht in het kader van de subsidieregeling wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.

Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze informatie heeft die de accountant kan helpen bij de afweging over het aanvaarden van de opdracht. (Zie Par. 23)

- A19 Een attentiepunt bij de opdrachtaanvaarding is de situatie dat eerder een collega-accountant de aan assurance verwante opdracht bij de subsidieregeling heeft teruggegeven omdat de collega-accountant deze opdracht niet in overeenstemming met de Standaard kon afronden
- Een risico is dat de accountant hiervan niet op de hoogte is. Dit speelt vooral in de situatie waarin geen sprake is van een 'vaste' accountant met een doorlopende opdracht zoals voor het samenstellen van de jaarrekening. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
- Daarnaast heeft een accountant de volgende mogelijkheden om te onderzoeken of een opdracht door een collega accountant is teruggegeven:
- a navraag hierover bij de cliënt zelf (en dit eventueel bevestigen in de opdrachtbevestiging); of
 - b vrijwillig collegiaal overleg met een (eventuele) andere beroepsbeoefenaar zoals een administrateur of fiscalist. (Zie Par. 23)
- A20 Door het uitvoeren van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling, kan een bedreiging ontstaan van de onafhankelijkheid van de accountant bij een assurance-opdracht ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke entiteit of persoon. Dit zal met name spelen als beide opdrachten (samenloop van dienstverlening) betrekking hebben op hetzelfde object van onderzoek.
- Als een accountant zowel een jaarrekening controleert als een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling uitvoert bij dezelfde entiteit, kan dit eventueel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan tot gevolg hebben dat die jaarrekeningcontrole niet kan worden uitgevoerd.
- Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant managementbeslissingen zou nemen bij het samenstellen van de subsidieverantwoording en de subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole.
- Het is dan ook verstandig dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat bij een entiteit waar normaal een vrijwillige controle wordt uitgevoerd door dezelfde accountant een aan assurance verwante opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 23)
- A21 Een samenstellingsverklaring van de accountant bij de subsidieverantwoording is geen garantie voor het toekennen van de subsidie door de subsidieverstrekker. Het is mogelijk dat de subsidieverstrekker andere informatie ter beschikking heeft dan de accountant op grond waarvan de subsidieverstrekker besluit om (nog) niet tot het toekennen van de subsidie over te gaan of om deze gewijzigd toe te kennen. (Zie Par. 24)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

- A22 De accountant kan gebruik maken van kennis die de accountant bij eerdere contacten, waaronder eerdere opdrachten, met de cliënt heeft verkregen, als de accountant vaststelt dat deze kennis nog relevant is. De accountant gaat na wat voor de subsidieregeling relevant is. De accountant gaat na wat voor de subsidieregeling relevant is, bijvoorbeeld de structuur van de groep waar de entiteit onderdeel van uitmaakt. (Zie Par. 27)

Het samenstellen van subsidieverantwoording

- A23 Waar van toepassing houdt de accountant rekening met hetgeen in het accountantsprotocol is opgenomen over het begrip materialiteit. (Zie Par. 36)
- A24 Wanneer de accountant zaken ziet die kunnen wijzen op fraude of niet-naleving van de subsidieregeling dan zal de accountant dit bespreken met het management en verzoeken om informatie. Hieruit kan blijken dat het vermoeden ongegrond was. Het kan ook nodig zijn dat het management een vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling laat onderzoeken om hier duidelijk-

heid over te krijgen. Als het vermoeden gegrond is, dringt de accountant aan op maatregelen om de geïdentificeerde fraude of niet-naleving van de subsidieregeling te redresseren en stelt de benodigde aanpassingen aan de subsidieverantwoording voor. In deze situatie informeert de accountant de met governance (toezicht) belaste personen.

Indien het management het vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te onderzoeken, te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van redenen) de opdracht teruggeven. In dat geval informeert de accountant zowel het management als de met governance (toezicht) belaste personen hierover.

Wwft

Een accountant kan bij de cliënt te maken krijgen met ongebruikelijke transacties waarbij het in bepaalde gevallen wettelijk verplicht is om deze te melden bij de FIU-Nederland in overeenstemming met de voorschriften in de Wwft.

Zie voor de nadere eisen omtrent de Wwft en het doen van een melding NBA-handreiking 1124, *Richtsoeren voor de interpretatie van Wwft*.

NV NOCLAR

De NV NOCLAR vraagt van accountants dat zij bij niet naleving van wet- en regelgeving eerst de organisatie aanzetten om het gedrag te verbeteren. Pas als de organisatie niet voldoende doet om de gevolgen te redresseren en om herhaling te voorkomen kan het komen tot een melding bij de bevoegde instanties. Dit overigens niet voordat de organisatie op de hoogte is gebracht van het feit dat de accountant tot een melding wil overgaan. Een dergelijke melding vindt plaats als de accountant meent dat dit in het maatschappelijk belang noodzakelijk is. Zo is mogelijk een melding nodig als een accountant naar aanleiding van een discussie over een mogelijke fraude of niet naleving middels een tussentijdse opzegging ontheven wordt van de opdracht. De bevoegde instanties (meldpunt) kunnen blijken uit de subsidieregeling.

Verder informeert de accountant eventuele andere eindverantwoordelijke accountants voor wie deze informatie van belang is bij de uitvoering van hun opdracht voor de cliënt, als de accountant weet dat zij ook bij de cliënt opdrachten uitvoeren en hierover niet door de cliënt zelf zijn geïnformeerd. Daarnaast maakt de accountant een vastlegging in lijn met artikel 21 van de VGBA. (Zie Par. 38)

- A25 Het management kan de verantwoordelijkheid voor de subsidieverantwoording alleen nemen als het management deze begrijpt en het daarmee eens is. Dus licht de accountant de subsidieverantwoording waar nodig toe. (Zie Par. 39)

Documentatie

- A26 De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de entiteit opereert en met kennis van de subsidieregeling in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd.

Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is dus niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 40)

- A27 Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdracht dossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet bedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de subsidieverantwoording maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen. (Zie Par. 41)

Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording

- A28 Het is mogelijk dat in het accountantsprotocol een format voor de samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording is opgenomen of dat dit op andere wijze door de subsidieverstrekker is gepubliceerd naar aanleiding van het accountantsprotocol. (Zie Par. 43)

5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten

Inleiding	1-7A
Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten	8-9
Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten	10-16
Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden	17-20
Planning	21
Documentatie	22-24
Uit te voeren werkzaamheden	25
Rapportering	26-29
Verspreiding van het rapport	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.

- 7A De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

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 waarderingsmodellen 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 afrekeningsmechanismen 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 gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). De hierin opgenomen regels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
- a professionaliteit;
 - b integriteit;
 - c objectiviteit;
 - d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
 - e vertrouwelijkheid.

- 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 (Zie artikel 11 VGBA) 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 assurance-opdracht 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 Par. 27) 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 paragraaf 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 aangehouden 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 (waaronder 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 NV COS

Overgangsrecht

Met uitzondering van Standaard 700 mogen de NV COS zoals deze golden op 31 december 2021 worden toegepast op opdrachten:

- a met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2021; en
- b waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2024.

Op een controle van een organisatie niet zijnde een organisatie van openbaar belang die betrekking heeft op een rapporteringsperiode die eindigt voor 15 december 2022 is de toepassing van paragraaf 29B van Standaard 700 niet verplicht.

Op een controle die betrekking heeft op een rapporteringsperiode die eindigt voor 15 december 2022 is de toepassing van paragraaf 29A van Standaard 700 niet verplicht.

De NV COS zoals deze golden op 31 december 2022 mogen worden toegepast op opdrachten:

- a met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2022; en
- b waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2025.

Met uitzondering van Standaard 4400N mogen de NV COS zoals deze golden op 31 december 2023 worden toegepast op opdrachten:

- a met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2023; en
- b waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2026.

Standaard 4400N zoals deze luidde op 31 december 2023 is van toepassing op een opdracht:

- a waarvan de inhoudelijke uitvoering is aangevangen voor 1 januari 2024; en
- b die is afgerond voor 1 januari 2025.

Intrekking

De NV COS, zoals gepubliceerd in Staatscourant 2022, 32525 en Standaard 4400 zoals gepubliceerd in Staatscourant 2023, 32820 worden ingetrokken.

Inwerkingtreding

Deze NV COS treden in werking op 1 januari 2024. Indien de Staatscourant waarin deze NV COS bekend worden gemaakt, verschijnt na 1 januari 2024, treden deze NV COS inwerking op de dag na publicatie in de Staatscourant.

Citeertitel

Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden, bij afkorting NV COS.

Ondertekening van de regeling

De voorzitter

Regelgeving-technische informatie

Betreft	Besluit	Goedkeuring minister	Bekendmaking	In werking
Nieuwe regeling	27 december 2023	n.v.t.	Stcrt. 2024, 7693, 24 april 2024	25-4-2024
Nieuwe Standaard 4400	30 november 2023	n.v.t.	Stcrt. 2023, 32820, 30 november 2023	1-1-2024
Nieuwe regeling	8 november 2022	n.v.t.	Stcrt. 2022: 32525 29 december 2022	1-1-2023
Nieuwe regeling	8 december 2021	n.v.t.	Stcrt. 2022, 1836 16 februari 2022	17-2-2022
Aanvulling Standaard 3900N	19 oktober 2021	n.v.t.	Strct. 2021, 44658	30-10-2021; met terugwerkende kracht tot: 18-10-2021
Nieuwe regeling	23 oktober 2020	n.v.t.	Stcrt. 2021, 5763 3 maart 2021	4-3-2021
Aanvulling Standaard 4416N	23 oktober 2020	n.v.t.	Stcrt. 2020, 56220 28 oktober 2020	29-10-2020
Aanvulling Standaard 3900N en Standaard 4415N	6 oktober 2020	n.v.t.	Stcrt. 2020, 53072 12 oktober 2020	13-10-2020
Nieuwe regeling	10 december 2019	n.v.t.	Stcrt. 2020, 15509 2 maart 2020	3-3-2020
Nieuwe regeling	9 oktober 2018	n.v.t.	Stcrt. 2019, 6417, 15 maart 2019	16-3-2019
Nieuwe regeling	12 december 2017	n.v.t.	Stcrt. 2018, 65, 12 januari 2018	1-1-2018
Nieuwe regeling	6 december 2016	31 januari 2017, nr. 2017-0000016089	Stcrt. 2017, 8363, 23 februari 2017	1-1-2017
Nieuwe regeling	5 april 2016		Stcrt. 2016, 22864, 27 mei 2016	1-4-2016

Nieuwe regeling	9 december 2014	27 januari 2015, FM/2014/2020/M	Stcrt. 2015, 4650, 19 maart 2015	1-1-2015
Nieuwe regeling	16 december 2013	van 25 februari 2014, FM/2014/298 M	Stcrt. 2014, 12188, 12 mei 2014	15-12-2013

Overig

Stramien voor Assurance-opdrachten

Inleiding	1-4
Ethische voorschriften en wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement	5-9
<i>De VGBA</i>	6-8
<i>Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement</i>	9
Beschrijving van assurance-opdrachten	10-11
Attest-opdrachten en directe-opdrachten	12-13
Opdrachten met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid	14-16
Toepassingsgebied van het Stramien	17-19
Rapporten over niet-assurance-opdrachten	20-21
Randvoorwaarden voor een assurance-opdracht	22-25
Elementen van een assurance-opdracht	26
De betrokkenheid van drie partijen	27-38
<i>Accountant</i>	29-33
<i>Verantwoordelijke partij</i>	34
<i>Beoogde gebruikers</i>	35-38
Onderzoeksobject	39-41
Criteria	42-49
Assurance-informatie	50-82
<i>Professioneel-kritische instelling</i>	51-55
<i>Professionele oordeelsvorming</i>	56-60
<i>Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie</i>	61-66
<i>Materialiteit</i>	67-70
<i>Opdrachtrisico</i>	71-75
<i>Aard, timing en omvang van werkzaamheden</i>	76-80
<i>Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie</i>	81-82
Assurance-rapport	83-92
Overige aangelegenheden	93-95
<i>Overige communicatieverantwoordelijkheden</i>	93
<i>Documentatie</i>	94-95
Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant	96
Bijlage 1: Uitingen die door de NBA zijn gepubliceerd alsmede hun onderlinge relatie en de VGBA en de ViO	

Bijlage 2: Attest-opdrachten en directe-opdrachten

Bijlage 3: De partijen bij een assurance-opdracht

Bijlage 4: Categorisering van objecten van onderzoeken

Inleiding

- 1 Het Stramien is alleen uitgebracht om begrip van de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en de opdrachten waarop de Standaarden van toepassing zijn, te vergemakkelijken.
- 2 Dit Stramien is geen Standaard en stelt derhalve geen vereisten vast (of basisprincipes of essentiële werkzaamheden) voor de uitvoering van controles, beoordelingen of overige assurance-opdrachten.¹ Een assurance-rapport kan derhalve niet beweren dat een opdracht overeenkomstig dit Stramien is uitgevoerd, maar zou beter dienen te verwijzen naar de relevante Standaarden. Standaarden bevatten doelstellingen, vereisten, toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, inleidend materiaal en definities die consistent zijn met dit Stramien en die moeten worden toegepast bij controle-, beoordelings- en overige assurance-opdrachten. Bijlage 1 geeft het domein aan van uitingen die door de NBA zijn gedaan alsmede de relatie daarvan met elkaar en de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO).
- 3 Dit Stramien verschaft een referentiekader voor:
 - a accountants die assurance verschaffen;
 - b anderen die betrokken zijn bij assurance-opdrachten, met inbegrip van de beoogde gebruikers van een assurance-rapport en degenen die een accountant inschakelen (de 'opdrachtgever'); en
 - c de NBA bij de ontwikkeling van Standaarden, handreikingen en overige uitingen.
- 4 Het volgende is een overzicht van dit Stramien:
 - *Inleiding* - Dit Stramien behandelt assurance-opdrachten die door accountants worden uitgevoerd.
 - *Beschrijving van assurance-opdrachten* - Deze sectie beschrijft assurance-opdrachten en maakt onderscheid tussen directe-opdrachten en attest-opdrachten, en tussen opdrachten met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid.
 - *Toepassingsgebied van het Stramien* - Deze sectie maakt onderscheid tussen assurance-opdrachten en andere opdrachten, zoals consultancy opdrachten.
 - *Randvoorwaarden voor een assurance-opdracht* - Deze sectie geeft de randvoorwaarden weer voor een accountant om een assurance-opdracht te aanvaarden.
 - *Elementen van een assurance-opdracht* - Deze sectie identificeert en bespreekt vijf elementen die assurance-opdrachten vertonen: de betrokkenheid van drie partijen, een onderzoeksobject, criteria, assurance-informatie en een assurance-rapport. Het verklaart verder de belangrijke verschillen tussen een opdracht met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid. Daarnaast behandelt deze sectie de significante verscheidenheid in de objecten van onderzoek van assurance-opdrachten, de vereiste kenmerken van geschikte criteria, de rol van risico en materialiteit in assurance-opdrachten en hoe conclusies tot uitdrukking worden gebracht bij opdrachten met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid.
 - *Overige aangelegenheden* - Deze sectie behandelt communicatieverantwoordelijkheden anders dan het assurance-rapport van de accountant, documentatie en de implicaties van de associatie van een accountant met een onderzoeksobject of met informatie over het object van onderzoek.

Ethische voorschriften en wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement

- 5 Assurance-opdrachten van hoge kwaliteit vereisen, ten behoeve van het maatschappelijk belang, kwaliteitsmanagement binnen accountantseenheden die assurance-opdrachten uitvoeren en het

1 Dit Stramien maakt geen onderdeel uit van de *Nadere voorschriften controle- en overige standaarden* (NV COS).

naleven van ethische principes, met inbegrip van onafhankelijkheidsvereisten. Dergelijke opdrachten worden overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd die uitgaan van de veronderstelling dat:

- a de leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (voor de opdrachten waar er een is aangesteld) onderworpen zijn aan regels bij of krachtens de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) of – indien van toepassing- andere vereisten die ten minste gelijkwaardig zijn; en
- b de accountant die de opdracht uitvoert werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement.²

De VGBA

- 6 De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt.

- 7 De VGBA verschaft ook een conceptueel raamwerk dat accountants moeten toepassen om bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren en te beoordelen, en om toereikende maatregelen te treffen, die er toe leiden dat de accountant de fundamentele beginselen naleeft.

- 8 In de ViO wordt onafhankelijkheid vereist in wezen en in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

- 9 De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om haar kwaliteitsmanagementsysteem voor assurance-opdrachten op te zetten, te onderhouden en in werking te houden. Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het proces van de accountantseenheid voor het inschatten van risico's;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;
- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e het uitvoeren van de opdracht;
- f middelen;
- g informatie en communicatie;
- h het monitorings- en herstelproces.

² Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/ *Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/ *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

Beschrijving van assurance-opdrachten

- 10 Een assurance-opdracht is een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken.
- 11 De uitkomst van de meting of evaluatie van een onderzoeksobject is de informatie die het resultaat is van het toepassen van de criteria op het onderzoeksobject. Bijvoorbeeld:
 - de financiële overzichten (uitkomst) zijn het resultaat van het meten van de financiële positie, financiële prestatie en kasstromen (onderzoeksobject) van een entiteit door een stelsel inzake financiële verslaggeving (criteria) toe te passen;
 - een vermelding over de effectiviteit van interne beheersing (uitkomst) is het resultaat van een evaluatie van de effectiviteit van het interne beheersingsproces (onderzoeksobject) van een entiteit door relevante criteria toe te passen;
 - prestatiemetingen specifiek voor de entiteit (uitkomst) zijn het resultaat van het meten van diverse aspecten van de uitvoering (onderzoeksobject) door relevante meet-methodologieën toe te passen (criteria);
 - een emissieverslag (uitkomst) is het resultaat van het meten van de broeikasgasemissies van een entiteit (onderzoeksobject) door protocollen inzake erkenning, meting en presentatie (criteria) toe te passen;
 - een vermelding over het naleven (uitkomst) is het resultaat van het evalueren van het naleven door een entiteit (onderzoeksobject) van bijvoorbeeld wet- en regelgeving (criteria);
 - de term 'informatie over het onderzoeksobject' wordt gebruikt om de uitkomst van de meting of evaluatie van het object ten opzichte van de criteria betekenis te geven. Het is de informatie over het onderzoeksobject waarover de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie verzamelt als basis voor de conclusie van de accountant.

Attest-opdrachten en directe-opdrachten

- 12 Bij een attest-opdracht meet of evalueert een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Een andere partij dan de accountant geeft ook vaak de resterende informatie over het onderzoeksobject weer in een rapport of een overzicht. In bepaalde gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject echter door de accountant in het assurance-rapport worden weergegeven. De conclusie van de accountant is gericht op de vraag of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. 85)
- 13 Bij een directe-opdracht meet of evalueert de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Daarbij past de accountant assurance-vaardigheden en -technieken toe om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen over de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. De accountant kan die assurance-informatie tegelijkertijd verkrijgen met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject, maar kan dit ook vóór of na een dergelijke meting of evaluatie verkrijgen. Bij een directe-opdracht is de conclusie van de accountant gericht op de gerapporteerde uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Deze wordt geformuleerd in termen van het onderzoeksobject en de criteria. Bij sommige directe-opdrachten is de conclusie van de accountant de informatie over het onderzoeksobject, of maakt hier deel van uit (Zie Bijlage 2).

Opdrachten met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid

- 14 Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid brengt de accountant het opdrachtrisico in de omstandigheden van de opdracht terug tot een aanvaardbaar laag niveau als basis van de conclusie van de accountant. De conclusie van de accountant wordt tot uitdrukking gebracht in een vorm die

de oordeelsvorming van de accountant uitdrukt over de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.

- 15 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid brengt de accountant het opdrachtrisico als basis voor zijn conclusie terug 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. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aan gelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. De aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, maar dienen wel zinvol te zijn. Om zinvol te zijn, zal het door de accountant verkregen zekerheidsniveau waarschijnlijk leiden tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject dat duidelijk meer dan onbeduidend is.
- 16 Wat zinvol is kan binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als een groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht. In sommige gevallen kunnen de consequenties voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een onjuiste conclusie zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de accountant nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is.

Toepassingsgebied van het Stramien

- 17 Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die vaak worden uitgevoerd die niet consistent zijn met de beschrijving in paragraaf 10 hierboven (en daardoor niet omvat door dit Stramien) omvatten:
- aan assurance verwante opdrachten, zoals opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;³
 - het verzorgen van belastingaangiftes waar geen conclusie tot uitdrukking wordt gebracht die zekerheid verschafft;
 - consultancy opdrachten (of adviesopdrachten)⁴ zoals management en belastingadviezen.
- 18 Een assurance-opdracht kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht, bijvoorbeeld wanneer een consultancy opdracht inzake bedrijfsovername een vereiste bevat om zekerheid te verkrijgen met betrekking tot historische of toekomstgerichte financiële informatie. In die omstandigheden is dit Stramien alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.
- 19 De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 10 worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van dit Stramien.

3 Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*, en Standaard 4410, *Samenstellingsopdrachten*.

4 Bij een consultancy-opdracht past de accountant vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op: het bepalen van de doelstelling, feitenonderzoek, het definiëren van problemen of mogelijkheden, evaluaties van alternatieven, ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen, communicatie van resultaten, en soms het implementeren en follow-up. Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form')). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de accountant en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

- a opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
- b opdrachten die professionele oordelen omvatten, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleenen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:
 - i deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
 - ii het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot slechts de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
 - iii op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
 - iv de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Rapporten over niet-assurance-opdrachten

- 20 Een accountant die rapporteert over een opdracht die geen assurance-opdracht binnen de reikwijdte van dit Stramien betreft maakt een duidelijk onderscheid tussen dat rapport en een assurance-rapport. Om gebruikers niet te verwarren vermijdt een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld:
- te impliceren dat het dit Stramien, of andere Standaarden, naleeft;
 - op onjuiste wijze de woorden 'zekerheid', 'controle' of 'beoordeling' te gebruiken;
 - een vermelding op te nemen die redelijkerwijs zou kunnen worden verward met een conclusie op basis van voldoende en geschikte controle-informatie die is opgezet om de mate van vertrouwen van beoogde gebruikers te versterken in de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.
- 21 De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van dit Stramien toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van relevante Standaarden wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Randvoorwaarden voor een assurance-opdracht

- 22 De volgende randvoorwaarden voor een assurance-opdracht zijn relevant bij het in overweging nemen van de vraag of een assurance-opdracht moet worden aanvaard of voortgezet:
- a de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen (d.w.z. de verantwoordelijke partij, de evalueerder en, in voorkomend geval, de opdrachtgever) zijn in de omstandigheden passend; en
 - b de opdracht laat alle volgende kenmerken zien:
 - i het onderzoeksobject is geschikt;
 - ii de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject zijn geschikt voor de omstandigheden van de opdracht, daarbij inbegrepen dat zij de kenmerken laten zien die in paragraaf 44 zijn beschreven;
 - iii de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject zullen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn;
 - iv de accountant verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen;
 - v de conclusie van de accountant zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke mate of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en

- vi een rationeel doel waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.
- 23 De objecten van onderzoek van diverse assurance-opdrachten kunnen enorm verschillen. Sommige objecten van onderzoek kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan waarover een individuele accountant beschikt. Het is echter van belang dat de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competenties en capaciteiten beschikken (Zie Par. 31).
- 24 Wanneer een potentiële opdracht niet als een assurance-opdracht kan worden aanvaard kan de opdrachtgever in staat zijn om een andere opdracht te identificeren die in de behoeften van de beoogde gebruikers voorziet. Bijvoorbeeld:
 - a indien de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast niet geschikt zijn kan een assurance-opdracht die tegemoet komt aan de overige randvoorwaarden uit paragraaf 22 nog steeds worden uitgevoerd indien:
 - i de accountant één of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor de criteria geschikt zijn kan identificeren. In dergelijke gevallen zou de accountant op zichzelf een assurance-opdracht uit kunnen voeren met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit; of
 - ii alternatieve criteria die voor het onderzoeksobject geschikt zijn kunnen worden geselecteerd of ontwikkeld.
 - b de opdrachtgever kan om een opdracht verzoeken die geen assurance-opdracht is, zoals een consultancy opdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
- 25 Nadat deze is aanvaard is het niet gepast om, zonder enige rechtvaardiging, een assurance-opdracht te wijzigen in een niet-assurance-opdracht, of om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te wijzigen in een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Een wijziging in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de beoogde gebruikers, of een misverstand aangaande de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen. Als een dergelijke wijziging is aangebracht wordt assurance-informatie die voortvloeiend uit de wijziging was verkregen niet genegeerd. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te wijzigen in een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Elementen van een assurance-opdracht

- 26 De volgende elementen van een assurance-opdracht worden in deze sectie besproken:
 - a de betrokkenheid van drie partijen namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
 - b een geschikt onderzoeksobject;
 - c geschikte criteria;
 - d voldoende en geschikte assurance-informatie; en
 - e een schriftelijk assurance-rapport in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid.

De betrokkenheid van drie partijen

- 27 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie afzonderlijke partijen: de accountant, de verantwoordelijke partij, en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van de evalueerder, of de opdrachtgever zijn (Zie Bijlage 3).

- 28 De verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers kunnen van verschillende entiteiten of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over de informatie die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde verantwoordelijkheidslijnen. Het senior management van een entiteit (een beoogd gebruiker), bijvoorbeeld, kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management eindverantwoordelijk is.

Accountant

- 29 De 'accountant' is de persoon die de opdracht uitvoert (doorgaans de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam of, naargelang van toepassing, de accountantseenheid) door assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen om, in voorkomend geval, een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat.⁵ Bij een directe-opdracht meet of evalueert de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria en past hij assurance-vaardigheden en -technieken toe om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de uitkomst van die meting of evaluatie geen afwijking van materieel belang bevat.
- 30 Als een andere eindverantwoordelijk professional dan een accountant ervoor kiest om te vermelden dat een Standaard is nageleefd, is het van belang te erkennen dat die Standaard vereisten bevatten die de veronderstelling uit paragraaf 5 met betrekking tot de VGBA en VIO en wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing of andere professionele vereisten weergeeft. Dit kunnen ook vereisten zijn op grond van wet- of regelgeving die ten minste gelijkwaardig zijn.
- 31 Een opdracht wordt niet aanvaard indien voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat er aan de ethische voorschriften met betrekking tot competentie niet zal worden voldaan. In sommige gevallen kan er door de accountant aan die vereisten worden voldaan door gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- 32 Bovendien moet de accountant in staat zijn om voldoende betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en andere accountants. Deze betrokkenheid dient voldoende te zijn om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over de informatie over het onderzoeksobject te aanvaarden, alsmede om de assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om te kunnen concluderen of het werk van die deskundige of andere accountant adequaat is voor de doeleinden van de accountant.
- 33 De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht. Die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant voor de opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige of overige accountants die assurance verschaffen. Als de accountant, indien hij gebruik heeft gemaakt van de werkzaamheden van de deskundige, waarbij hij de relevante Standaarden heeft gevolgd, niettemin concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, kan de accountant de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance-informatie aanvaarden.

Verantwoordelijke partij

- 34 De verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. Bij een attest-opdracht is de verantwoordelijke partij vaak ook de evalueerder. De verantwoordelijke partij kan wel of niet de partij zijn die de accountant inschakelt om de assurance-opdracht uit te voeren (de opdrachtgever).

⁵ 'Opdrachtpartner' en 'accountantseenheid' moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als hun equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.

Beoogde gebruikers

- 35 De beoogde gebruikers zijn de personen, organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige.
- 36 In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance-rapport zullen lezen, in het bijzonder wanneer een groot aantal mensen daar toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar mogelijke gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.
- 37 Beoogde gebruikers of hun vertegenwoordigers kunnen direct met de accountant en de verantwoordelijke partij te maken hebben (en anders de opdrachtgever) bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen en in tegenstelling tot een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden⁶:
- a is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
 - b kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de accountant komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd.
- 38 In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of vragen zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance-opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet omvat het assurance-rapport een vermelding die lezers hierop attent maakt. De accountant kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of gebruik van het assurance-rapport te beperken. Een assurance-rapport kan beperkt zijn wanneer deze alleen op beoogde gebruikers of voor een specifiek doel is gericht. De afwezigheid van een beperking met betrekking tot een bepaalde gebruiker of bepaald doel geeft op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de accountant geldt met betrekking tot die gebruiker of voor dat doel. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt zal afhangen van de omstandigheden van elk geval en het relevante rechtsgebied.

Onderzoeksobject

- 39 Het onderzoeksobject van een assurance-opdracht kan vele vormen aannemen, zoals:
- historische financiële prestatie of conditie (bijvoorbeeld historische financiële positie, financiële prestatie en kasstromen) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject de opname, waardering, presentatie en toelichting kan zijn die in de financiële overzichten is weergegeven;
 - toekomstige financiële prestatie of conditie (bijvoorbeeld toekomstgerichte financiële positie, financiële prestatie en kasstromen) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject de opname, waardering, presentatie en toelichting kan zijn die in de financiële prognose of projectie is weergegeven;
 - niet-financiële prestatie of condities (bijvoorbeeld de prestatie van een entiteit) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject de belangrijkste aanwijzing van efficiëntie en doeltreffendheid kan zijn;

⁶ Die het rapporteren over feitelijke bevindingen inhoudt op basis van de werkzaamheden die met de opdrachtgever en een geschikte derde partij overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie.

- fysieke kenmerken (bijvoorbeeld capaciteit van een inrichting) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject een document met specificaties kan zijn;
- systemen en processen (bijvoorbeeld het interne beheersings- of IT-systeem van een entiteit) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject een vermelding over doeltreffendheid kan zijn;
- gedrag (bijvoorbeeld corporate governance, naleving van regelgeving, praktijken ten aanzien van personeelszaken) waarvoor de informatie over het onderzoeksobject een vermelding kan zijn over naleving of een vermelding over doeltreffendheid.

Bijlage 4 laat een categorisering zien van het aantal mogelijke objecten van onderzoek met een aantal voorbeelden.

- 40 Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of dat dit een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:
- a de precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria; en
 - b de aannemelijkheid van beschikbare assurance-informatie.
- Het assurance-rapport kan kenmerken omvatten die van specifieke relevantie zijn voor de beoogde gebruikers.
- 41 De geschiktheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat als een onderzoeksobject niet geschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens niet geschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de geïdentificeerde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze dat de resulterende informatie over het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate of beperkte mate van zekerheid, in voorkomend geval, te ondersteunen.

Criteria

- 42 Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren. Criteria kunnen formeel zijn, bijvoorbeeld bij het opstellen van de financiële overzichten, kunnen de criteria de International Financial Reporting Standards of de International Public Sector Accounting Standards zijn. Bij het rapporteren over de werking van interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria gebaseerd zijn op een vastgesteld stelsel inzake interne beheersing of individuele beheersingsdoelstellingen die specifiek voor het doel zijn opgesteld. En bij het rapporteren over naleving kunnen de criteria de van toepassing zijnde wetgeving, regelgeving of het contract zijn. Voorbeelden van minder formele criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een overeengekomen prestatieniveau (zoals het aantal keer dat een bepaald comité in een jaar bijeenkomt).
- 43 Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het referentiekader dat door de geschikte criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. Geschikte criteria zijn contextgevoelig. Dat wil zeggen dat zij voor de omstandigheden van de opdracht relevant zijn. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Eén van de criteria die een evalueerder bijvoorbeeld zou kunnen selecteren als maatstaf voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, is het aantal klachten van de klanten die naar tevredenheid van de klant zijn afgehandeld. Een andere evalueerder zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor een bepaalde set van omstandigheden van de opdracht, maar kunnen niet geschikt zijn voor een andere set van omstandigheden van een opdracht. Het rapporteren aan overheden of regelgevers kan het gebruik van een bepaald spectrum van criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.

- 44 Geschikte 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 de informatie over het onderzoeksobject overeenkomstig hiermee is opgesteld en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting;
 - c *Betrouwbaarheid* - Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende accountants;
 - d *Neutraliteit* - Neutrale criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie;
 - e *Begrijpelijkheid* - Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.
- 45 Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.
- 46 Het relatieve belang van elk van de hierboven genoemde kenmerken bij het beoordelen van de geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Criteria kunnen op grond van wet- of regelgeving worden voorgeschreven of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces (vastgestelde criteria) volgen. Overige criteria kunnen specifiek zijn opgezet voor het doel om de informatie over het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht op te stellen. De vraag of criteria opgesteld of specifiek ontwikkeld zijn, beïnvloedt het werk dat nodig is om hun geschiktheid voor een bepaalde opdracht in te schatten. Bijvoorbeeld bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel worden vastgestelde criteria verondersteld geschikt te zijn als zij relevant zijn voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- 47 Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:
- a openbaar;
 - b door duidelijke opname in de presentatie van de informatie over het onderzoeksobject;
 - c door duidelijke opname in het assurance-rapport;
 - d door algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van de tijd in uren en minuten.
- 48 Criteria kunnen tevens alleen voor specifieke beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die door een vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een bepaald doel relevant zijn (Zie Par. 38).
- 49 Als onderdeel van de opdracht bepaalt de accountant of de criteria geschikt zijn.

Assurance-informatie

- 50 Assurance-opdrachten worden gepland en uitgevoerd met een professioneel-kritische instelling om in de context van de opdracht voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen over de gerapporteerde uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Er moet bij het plannen en uitvoeren van de opdracht professionele oordeelsvorming worden toege-

past bij het in overweging nemen van de materialiteit, het opdrachtrisico, en de kwaliteit en kwantiteit van beschikbare assurance-informatie. Dit moet in het bijzonder bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden.

Professioneel-kritische instelling

- 51 Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:
- a assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie;
 - b informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
 - c omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die door relevante Standaarden vereist zijn; en
 - d situaties die wijzen op mogelijke afwijkingen.
- 52 Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is bijvoorbeeld nodig om de risico's te reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
 - het over generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen; en
 - het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.
- 53 Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.
- 54 Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de accountant vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij hij reden heeft om het tegendeel te veronderstellen. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
- 55 Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven

Professionele oordeelsvorming

- 56 Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:
- materialiteit en opdrachtrisico;
 - de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
 - het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van relevante Standaarden te behalen. In het bijzonder is, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen;

- in het geval van een directe-opdracht, het toepassen van de criteria op het onderzoeksobject en, als de accountant de criteria selecteert of ontwikkelt, het selecteren of ontwikkelen hiervan. In het geval van een attest-opdracht, het evalueren van dergelijke oordeelsvormingen die door anderen zijn gemaakt;
 - de juiste conclusies trekken op basis van de verkregen assurance-informatie.
- 57 Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de accountant wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.
- 58 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 moeilijke of omstreden aangelegenheden tijdens het verloop van de opdracht zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op het gepaste niveau binnen of buiten de accountantseenheid, helpt de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.
- 59 Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of:
- de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en
 - deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van zijn assurance-rapport.
- 60 Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de opdracht. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie

- 61 Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. De hoeveelheid assurance-informatie die nodig is, is afhankelijk van de risico's dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert (Zie Par. 81 en 82).
- 62 Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het ondersteunen van de conclusie van de accountant.
- 63 De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels voor de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen kan bijvoorbeeld niet betrouwbaar zijn wanneer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:
- de betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
 - de betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
 - assurance-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-

informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);

- assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).

- 64 Meer zekerheid wordt gewoonlijk verkregen uit consistente assurance-informatie die verkregen is vanuit verschillende bronnen of bronnen van een andere aard dan vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of die van een andere aard overige assurance-informatie ondersteunen of aangeven dat een afzonderlijk element van assurance-informatie niet betrouwbaar is. Wanneer assurance-informatie die is verkregen uit de ene bron inconsistent is met assurance-informatie die is verkregen uit een andere bron, is het noodzakelijk om te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.
- 65 Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie is het doorgaans moeilijker om zekerheid te verkrijgen over informatie over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De accountant verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.
- 66 De vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de conclusie van de accountant wordt gebaseerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Dit heeft betrekking op het in overweging nemen van de relatie tussen de kosten van het verkrijgen van assurance-informatie en het nut van de assurance-informatie die is verkregen. De accountant maakt gebruik van professionele oordeelsvorming en past een professioneel-kritische instelling toe bij het evalueren van de kwantiteit en kwaliteit van assurance-informatie. Daarmee wordt ook het voldoende en geschikt zijn geëvalueerd om het assurance-rapport te ondersteunen.

Materialiteit

- 67 Materialiteit is relevant bij het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het vaststellen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden, en bij het evalueren van de vraag of de informatie over het onderzoeksobject vrij is van afwijkingen van materieel belang. Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- 68 Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of geaggregeerd, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen op basis van de informatie over het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als een groep. Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen.
- 69 Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

- 70 Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat wanneer de opdracht een aantal, maar niet alle, aspecten van de gecommuniceerde informatie over een onderzoeksobject omvat.

Opdrachtrisico

- 71 Informatie over het onderzoeksobject kan mogelijk niet correct worden uitgedrukt in de context van het onderzoeksobject en de criteria en kan daardoor mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten. Dit gebeurt wanneer de informatie over het onderzoeksobject niet op juiste wijze het toepassen van de criteria weergeeft om het onderzoeksobject te meten of evalueren.
- 72 Opdrachtrisico is het risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Opdrachtrisico verwijst niet naar noch omvat dit de bedrijfsrisico's van de accountant, zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van bepaalde informatie over het onderzoeksobject.
- 73 Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en 'een redelijke mate van zekerheid' is, derhalve, minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren als de volgende:
- het gebruikmaken van selectief toetsen;
 - de inherente beperkingen van de interne beheersing;
 - het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de accountant beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft;
 - het gebruiken van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie;
 - in bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.
- 74 Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance-opdrachten:
- a risico's waarop de accountant niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:
 - i de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico);
 - ii het risico dat een afwijking van materieel belang die in de informatie over het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico).
 - b risico's waarop de accountant direct invloed heeft, die, op hun beurt, bestaan uit:
 - i het risico dat de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden een afwijking van materieel belang niet zullen ontdekken (ontdekkingsrisico); en
 - ii in het geval van een directe-opdracht, de risico's die verband houden met de meting of evaluatie door de accountant van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria (metings- of evaluatierisico).
- 75 De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:
- de aard van het onderzoeksobject en de informatie over het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband houdt met het opstellen van informatie over de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde;

- de vraag of een opdracht met een redelijke mate of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door interne beheersingsmaatregelen te toetsen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor dezelfde informatie over het onderzoeksobject;
- de vraag of het een directe-opdracht of een attest-opdracht betreft. Terwijl het concept van intern beheersingsrisico relevant is voor attest-opdrachten is het bredere concept van het metings- of evaluatierisico relevanter voor directe-opdrachten.

Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden gemeten.

Aard, timing en omvang van werkzaamheden

76 Een combinatie van werkzaamheden wordt doorgaans gebruikt om zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Deze werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:

- inspectie;
- waarneming;
- bevestiging;
- herberekening;
- opnieuw uitvoeren;
- cijferanalyses; en
- verzoeken om inlichtingen.

De exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden zal per opdracht verschillen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel verschillende werkzaamheden mogelijk. In de praktijk zijn deze echter moeilijk om duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren.

77 Het is bij opdrachten met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid vereist dat er assurance-vaardigheden en -technieken worden toegepast. Het verzamelen van voldoende en geschikte assurance-informatie is een iteratief en systematisch opdrachtproces dat het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht omvat.

78 Een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvat:

- a op basis van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht, het identificeren en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject;
- b het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te kunnen spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen die de conclusie van de accountant ondersteunt; en
- c het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de in de context van de opdracht verkregen assurance-informatie en, indien in de omstandigheden nodig, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen.

79 De aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van voldoende en geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in verhouding met een redelijke mate van zekerheid. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld vaststellen dat er voldoende en geschikte assurance-informatie voor een bepaald soort opdracht met een beperkte mate van zekerheid voornamelijk wordt verkregen door cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen. Bij het ontbreken van een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject voor andere soorten opdrachten met een beperkte mate van zekerheid kunnen de werkzaamheden voor het verzamelen van voldoende en geschikte assurance-informatie echter wel of niet voornamelijk cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen betreffen en zullen deze naargelang de omstandigheden van de opdracht variëren. Dit is met name afhankelijk

van het onderzoeksobject en de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante tijds- en kostenbeperkingen. Het vaststellen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden is een kwestie van professionele oordeelsvorming en zal per opdracht verschillen.

- 80 Een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omvat:
- a op basis van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht, het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen;
 - b het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te kunnen spelen op die gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen die de conclusie van de accountant ondersteunt; en
 - c indien de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten, het opzetten en uitvoeren van aanvullende werkzaamheden om meer assurance-informatie te verkrijgen.

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie

- 81 De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:
- a de kenmerken van het onderzoeksobject en de informatie over het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance-informatie worden verwacht wanneer de informatie over het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is (Zie Par. 40); en
 - b overige omstandigheden zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming van de accountant, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.
- Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.
- 82 Een goedkeurende conclusie is niet gepast voor een opdracht met een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid wanneer:
- a omstandigheden voorkomen dat de accountant assurance-informatie verkrijgt die vereist is om het opdrachtrisico terug te brengen naar het juiste niveau; of
 - b een partij aan de opdracht een beperking oplegt die voorkomt dat de accountant assurance-informatie verkrijgt die vereist is om het opdrachtrisico terug te brengen naar het juiste niveau.

Assurance-rapport

- 83 De accountant vormt een conclusie op basis van de verkregen assurance-informatie en verschaft een schriftelijk rapport dat een duidelijke uitdrukking van die assurance-conclusie bevat over de informatie over het onderzoeksobject. Standaarden stellen basiselementen vast voor assurance-rapporten.
- 84 Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wordt de conclusie van de accountant tot uitdrukking gebracht in de positieve vorm die het oordeel van de accountant uitdrukt over de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject.
- 85 Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is, omvatten:
- wanneer tot uitdrukking gebracht in termen van het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd';

- wanneer tot uitdrukking gebracht in termen van de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Naar ons oordeel geven de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de financiële positie van de entiteit op datum] alsmede de financiële prestatie en de kasstromen getrouw weer voor het jaar dat toen eindigde in overeenstemming met XYZ-stelsel'; of
 - wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de entiteit de XYZ-wetgeving heeft nageleefd, in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw weergegeven,' of 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de belangrijke prestatie-indicatoren in overeenstemming met de XYZ-criteria zijn gepresenteerd, in alle van materieel belang zijnde aspecten, getrouw weergegeven'. Bij een directe-opdracht wordt de conclusie van de accountant geformuleerd met betrekking tot het onderzoeksobject en de criteria.
- 86 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt de conclusie van de accountant tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of er op basis van de uitgevoerde opdracht aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Bijvoorbeeld, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving niet heeft nageleefd'.
- 87 De accountant kan kiezen voor 'rapportage in beknopte vorm' ('short form') of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form') om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. 'Rapportages in beknopte vorm' bevatten doorgaans alleen de basiselementen. 'Rapportages in uitgebreide vorm' bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de accountant te beïnvloeden. Naast de basiselementen kunnen de 'rapportages in uitgebreide vorm' in detail het volgende beschrijven:
- de voorwaarden van de opdracht;
 - de criteria die worden gebruikt;
 - bevindingen in relatie tot bepaalde aspecten van de opdracht;
 - details van de kwalificaties en ervaring van de accountant en anderen die bij de opdracht zijn betrokken;
 - toelichting op materialiteitsniveaus en;
 - in sommige gevallen, aanbevelingen.
- Of dergelijke informatie moet worden opgenomen is afhankelijk van de significantie ervan voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- 88 De accountant onderscheidt duidelijk zijn conclusie van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, of overige aangelegenheden, bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten, aanbevelingen of aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen. De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt maken duidelijk dat een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant.
- 89 De accountant brengt in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking:
- a wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn. In dergelijke gevallen formuleert de accountant een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie. In sommige gevallen overweegt de accountant om de opdracht terug te geven;
 - b wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen formuleert de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie. Bij die directe-opdrachten

waar de informatie over het onderzoeksobject de conclusie van de accountant is en de accountant concludeert dat een aantal of alle objecten van onderzoek, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet voldoen aan de criteria zou een dergelijke conclusie als een conclusie met beperking kunnen worden beschouwd (of, in voorkomend geval, afkeurend).

- 90 Er wordt een conclusie met beperking tot uitdrukking gebracht wanneer de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist.
- 91 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht afwezig is, bespreekt de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) en bepaalt hij het volgende:
- a of de aangelegenheid naar de tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
 - b of het gepast is om de opdracht voort te zetten; en
 - c of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
- 92 Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria niet geschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek ongeschikt zijn voor een assurance-opdracht, overweegt de accountant de opdracht terug te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de accountant de opdracht voortzet, brengt hij het volgende tot uitdrukking:
- a een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie afhankelijk van de vraag in hoeverre de aangelegenheid van materieel belang en van diepgaande invloed is, wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de ongeschikte criteria of het ongeschikte onderzoeksobject de beoogde gebruikers waarschijnlijk zal misleiden; of
 - b een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie, afhankelijk van in hoeverre, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de aangelegenheid van materieel belang en van diepgaande invloed is.

Overige aangelegenheden

Overige communicatieverantwoordelijkheden

- 93 De accountant overweegt of, conform de voorwaarden van de opdracht en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd.

Documentatie

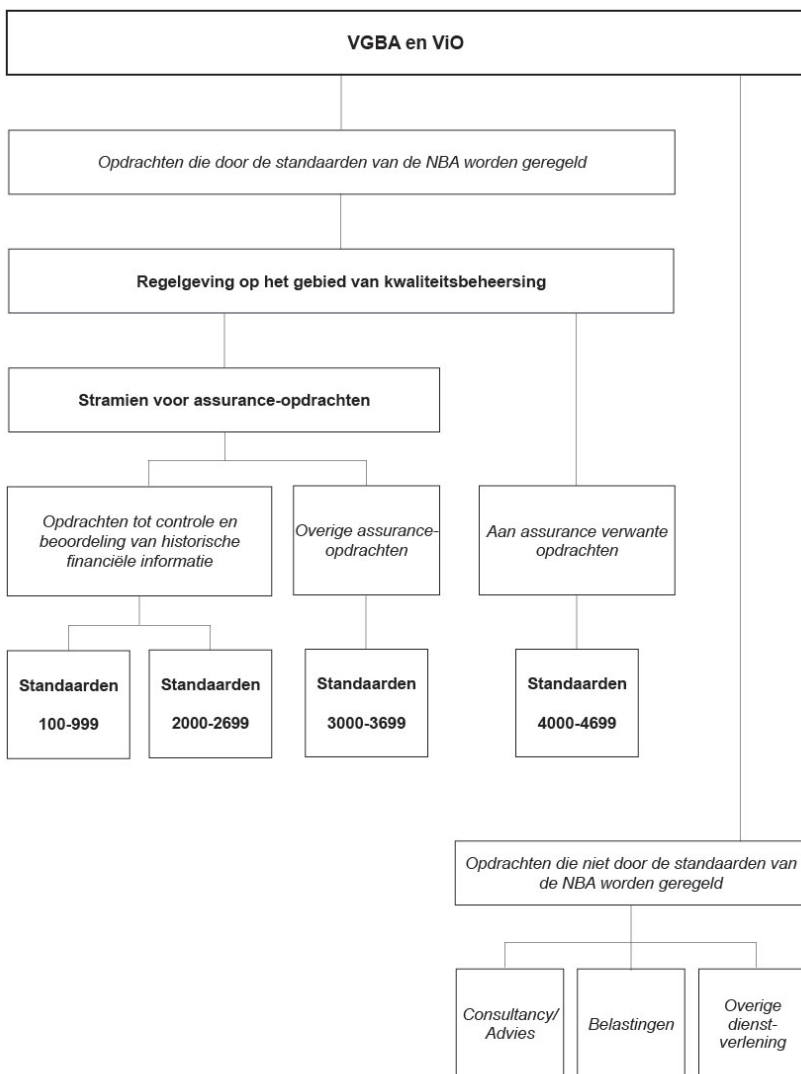
- 94 Opdrachtdocumentatie verschaft een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport wanneer het tijdig is opgesteld en voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in:
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - b de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
 - c significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
- 95 Opdrachtdocumentatie omvat de wijze waarop de accountant is omgegaan met inconsistenties tussen de door de accountant geïdentificeerde informatie en de definitieve conclusie van de accountant met betrekking tot een significante aangelegenheid.

Oneigenlijk gebruik van de naam van de accountant

- 96 Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een onderzoeksobject of met de gerelateerde informatie over het onderzoeksobject indien hij rapporteert over informatie omtrent dat onderzoeksobject of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat onderzoeksobject of met de gerelateerde informatie over het onderzoeksobject. 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 onderzoeksobject of met de gerelateerde informatie over het onderzoeksobject, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen nodig kunnen zijn, 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.

Bijlage 1: Uitingen die door de NBA zijn gepubliceerd alsmede hun onderlinge relatie en de VGBA en de ViO

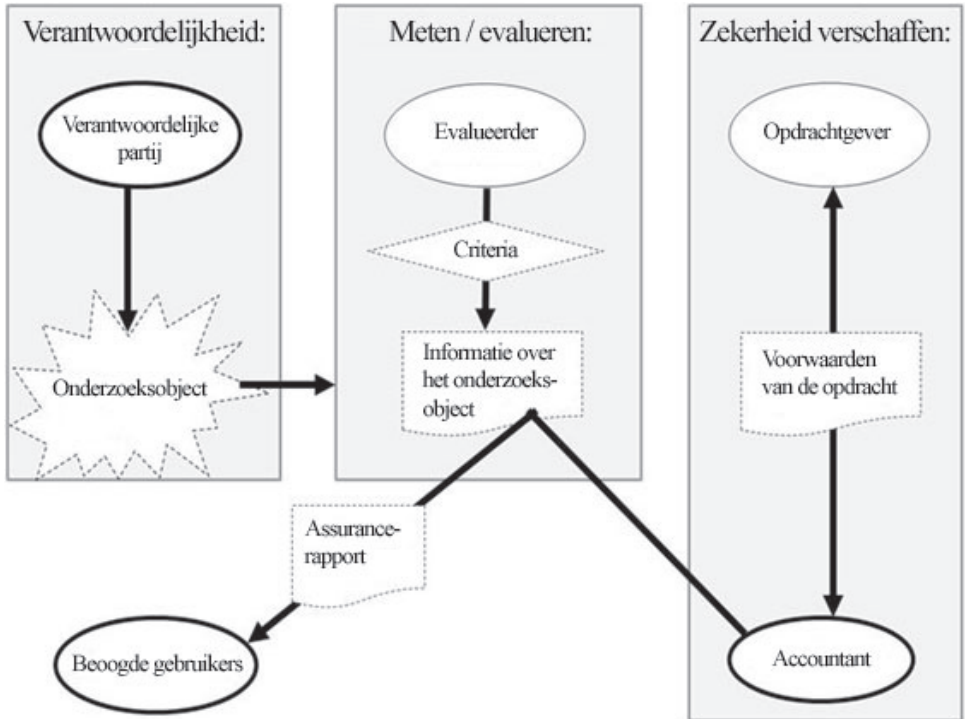
Deze Bijlage geeft het domein aan van uitingen die door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) zijn gedaan alsmede hun onderlinge relatie en de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA)



Bijlage 2: Attest-opdrachten en directe-opdrachten

Deze bijlage geeft de verschillen aan tussen een attest-opdracht en een directe-opdracht.

- 1 Bij een attest-opdracht meet of evalueert de evalueerder, die niet de accountant is, het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. De uitkomst hiervan is de informatie over het onderzoeksobject. Informatie over het onderzoeksobject kan mogelijk niet naar behoren worden uitgedrukt in de context van het onderzoeksobject en de criteria en kan daardoor mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten. De rol van een accountant bij een attest-opdracht is het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te kunnen brengen over de vraag of de informatie over het onderzoeksobject, zoals deze door de evalueerder is opgesteld, geen afwijking van materieel belang bevat.
- 2 Bij een directe-opdracht meet of evalueert de accountant het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. De accountant geeft de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer als onderdeel van het assurance-rapport, of samen met het assurance-rapport. De conclusie van de accountant bij een directe-opdracht is gericht op de gerapporteerde uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria. Bij sommige directe-opdrachten is de conclusie van de accountant de informatie over het onderzoeksobject, of maakt hier deel van uit. Afhankelijk van het onderzoeksobject:
 - a kan de uitkomst van de meting of evaluatie bij een directe-opdracht gelijk zijn aan een rapport of vermelding die door de evalueerder is opgesteld bij een attest-opdracht. In andere omstandigheden kan de uitkomst, d.w.z. de informatie over het onderzoeksobject, echter in de beschrijving van de bevindingen en in de basis voor de conclusie van de accountant worden weergegeven in een assurance-rapport in uitgebreide vorm; en
 - b kan de accountant gebruik maken van gegevens die door anderen verzameld of samengesteld zijn. De gegevens kunnen bijvoorbeeld van een informatiesysteem komen dat door de verantwoordelijke partij wordt onderhouden.
- 3 Ter aanvulling op het meten of evalueren van het onderzoeksobject past de accountant bij een directe-opdracht ook assurance-vaardigheden en -technieken toe om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen of de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. De accountant kan die assurance-informatie tegelijkertijd verkrijgen met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject, maar kan dit ook vóór of na een dergelijke meting of evaluatie verkrijgen.
- 4 De waarde van een directe-opdracht ligt in de combinatie van:
 - a de onafhankelijkheid van de accountant t.o.v. het onderzoeksobject, de opdrachtgever, de beoogde gebruikers en de verantwoordelijke partij, niettegenstaande dat de accountant niet onafhankelijk is van de informatie over het onderzoeksobject omdat de accountant de informatie over het onderzoeksobject heeft opgesteld; en
 - b de assurance-vaardigheden en -technieken die zijn toegepast bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject, wat resulteert in de accumulatie van assurance-informatie die van soortgelijke kwaliteit en kwantiteit is als die voor een attest-opdracht. Het is deze manier van het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie die een directe-opdracht van het louter samenstellen onderscheidt. Ter verduidelijking, als een accountant een emissieverslag van een entiteit zou samenstellen zou de accountant bijvoorbeeld niet het kalibreren van de monitoringsinstrumenten toetsen. Bij een directe-opdracht zou de accountant echter, waar dit relevant is, de monitoringsinstrumenten kunnen kalibreren als onderdeel van het meetproces, of de kalibratie van de monitoringsinstrumenten die door anderen is uitgevoerd kunnen toetsen in dezelfde mate als het geval zou zijn als de opdracht een attest-opdracht was.

Bijlage 3: De partijen bij een assurance-opdracht

- 1 Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van de evalueerder, of de opdrachtgever zijn.
- 2 Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:
 - a de verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject;
 - b de evalueerder maakt gebruik van de criteria om het onderzoeksobject te meten of evalueren wat resulteert in de informatie over het onderzoeksobject;
 - c de opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de accountant;
 - d de accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen die is opgezet om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in de informatie over het onderzoeksobject te vergroten;
 - e de beoogde gebruikers maken keuzes op basis van de informatie over het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de perso(o)n(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport. In bepaalde gevallen kunnen beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht.
- 3 De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:
 - a elke assurance-opdracht heeft ten minste naast de accountant een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers;
 - b de accountant kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogd gebruiker zijn;

- c bij een directe-opdracht is de accountant ook de evalueerder;
 - d bij een attest-opdracht kan de verantwoordelijke partij, of iemand anders, maar niet de accountant, de evalueerder zijn;
 - e wanneer de accountant het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria, is de opdracht een directe-opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht wanneer een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan de informatie over het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt;
 - f de verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn;
 - g bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn en de opdrachtgever. Een voorbeeld is wanneer een entiteit een accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren met betrekking tot een duurzaamheidsverslag. Een voorbeeld van een situatie waarin de verantwoordelijke partij niet de evalueerder is, is wanneer de accountant is ingehuurd om een assurance-opdracht uit te voeren met betrekking tot een rapport dat is opgesteld door een overheidsinstantie over de duurzaamheidspraktijken van een onderneming in de private sector;
 - h bij een attest-opdracht verschaft de evalueerder doorgaans een schriftelijke bevestiging aan de accountant over de informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen kan de accountant niet in staat zijn om een dergelijke bevestiging te verkrijgen, bijvoorbeeld wanneer de opdrachtgever niet de evalueerder is;
 - i de verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige;
 - j de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over de informatie die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogd gebruiker), bijvoorbeeld, kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de onmiddellijke verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is;
 - k een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn.
- 4 De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op:
- a het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
 - b de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
 - c een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
- 5 De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van relevante Standaarden wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Bijlage 4: Categorisering van objecten van onderzoeken

De tabel laat een categorisering zien van een aantal mogelijke objecten van onderzoek met een aantal voorbeelden. Voor sommige categorieën wordt er geen voorbeeld gegeven omdat het niet waarschijnlijk is dat er assurance-opdrachten met betrekking tot informatie in deze categorieën zouden worden ondernomen. De categorisering is niet noodzakelijkerwijs compleet, de categorieën sluiten elkaar noodzakelijkerwijs niet uit, en bepaalde objecten van onderzoek of bepaalde informatie over het onderzoeksobject kunnen in meer dan één categorie componenten bevatten, bijvoorbeeld, geïntegreerde verslaggeving en maatschappelijke verslaggeving zal waarschijnlijk zowel historische als toekomstgerichte informatie hebben alsmede zowel financiële als niet-financiële informatie. In sommige gevallen zijn de voorbeelden ook de informatie over het onderzoeksobject, in andere gevallen zijn zij het onderzoeksobject of louter een indicatie van het soort vraag waarbij de informatie zou kunnen helpen, welke in de omstandigheden meer zinvol is.

Informatie over:		Historische informatie	Toekomstgerichte informatie
Financieel	Prestatie	Financiële overzichten opgesteld iom aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving	Verwachte / geprojecteerde kasstroom
	Positie	Financiële overzichten opgesteld iom aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving	Verwachte /geprojecteerde financiële positie
Niet-financieel	Prestatie Gebruik van middelen Toegevoegde waarde	- Emissieverslag - Duurzaamheidsrapport - Belangrijke prestatie-indicatoren (KPIs) - Vermelding van effectief gebruik van middelen - Vermelding over toegevoegde waarde - Maatschappelijke verslaggeving	- Verwachte afname van uitstoot dankzij een nieuwe technologie of broeikasgasen die door het planten van bomen worden ondervangen - Vermelding dat een voorgestelde actie toegevoegde waarde zal verschaffen
	Conditie	- Beschrijving van een systeem/proces zoals dit op een tijdstip is geïmplementeerd - Fysieke kenmerken, bijvoorbeeld de grootte van geleased actief	
Systeem / Processen	Beschrijving	Beschrijving van intern beheersingssysteem	

	Opzet	Opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie	Opzet van voorgestelde interne beheersingsmaatregelen voor een toekomstig productieproces
	Werking / uitvoering	Werking van procedures voor het aannemen en trainen van personeel	
Gedrag	Naleving	Naleven door de entiteit van bijvoorbeeld, leningsovereenkomsten, of specifieke vereisten op grond van wet- of regelgeving	
	Menselijk gedrag	Evaluatie van de effectiviteit van een audit-commissie	
	Overig	De geschiktheid voor het doel van een softwarepakket	

Besluit verzekerde bedragen NVKS

Bestuursbesluit van 14 november 2017 inzake het vaststellen van de minimale hoogte van de verzekerde bedragen en het maximale eigen risico van de beroepsaansprakelijkheidsverzekering (Besluit NVKS)

Opschrift

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants;
Gelet op artikel 5, derde lid, van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen;
Stelt het volgende besluit vast:

Artikel 1

Het verzekerd bedrag per aanspraak, bedoeld in artikel 15, tweede lid onder b, van de NVKS bedraagt:

- a bij een jaaromzet van € 500.000 tenminste € 300.000;
- b bij een jaaromzet van € 500.000 tot € 1.000.000 tenminste € 500.000;
- c bij een jaaromzet van € 1.000.000 tot € 2.500.000 tenminste € 1.250.000;
- d bij een jaaromzet van € 2.500.000 of meer tenminste € 3.000.000.

Artikel 2

Het eigen risico, bedoeld in artikel 15, tweede lid onder d, van de NVKS bedraagt bij een jaaromzet tot € 2.500.000 maximaal € 25.000. Bij een jaaromzet van meer dan € 2.500.000 bepaalt het accountantskantoor zelf de hoogte van het eigen risico.

Artikel 3

Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2018.

Artikel 4

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit verzekerde bedragen NVKS.

De voorzitter van het bestuur,

P.J.A.M. Jongstra RA

Begrippenlijst bij de HRA

De begrippenlijst in de NV COS is per 2022 ingetrokken en overgenomen in een begrippenlijst bij de HRA. Dit overzicht is te vinden op: www.NBA.nl/hra-begrippenlijst. Daarnaast zijn definities gewoonlijk ook te vinden in artikel 1 van de desbetreffende regelgeving.

In de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) staan deze onder:

- de paragraaf 'Definities' in de betreffende standaard; en
- Standaard 000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS.

A		Application controls	517
Aan assurance verwante opdrachten	517, 1807	Associatie met de verantwoordelijke entiteit	256
Aan assurance verwante opdrachten – Covid 19	1861, 1879	Associëren van de accountant met financiële informatie	517
Aangekochte CO2 compensatie	1570	Assurance bij duurzaamheidsverslagen	1655, 1657
Aangepast oordeel	1225	Assurance bij prospectussen	1629, 1713
Aansprakelijkheidsverzekering	331, 345, 401	Assurance-informatie	1392, 1459
Aanvaarden van opdrachten	551, 1394, 1461, 1813, 1866	Assurance-opdracht	1391, 1902
Aanvraag Wta-vergunning	156	Assurance-opdrachten anders dan controle of beoordeling van historische financiële informatie	1387, 1455
Aanvraag inschrijving Wta-register	146	Assurance-rapport	1404, 1470, 1902
Aanvullende informatie	517	Assurance-rapport: inhoud	1404, 1470
Aanvullende informatie bij financiële overzichten	1180	Assurance-rapport bij emissieverslagen	1565
Aanvullende paragraaf	1240	Assurance-rapport bij duurzaamheidsverslagen	1655
Aanwijzing	354	Assurance-rapport bij pro forma financiële informatie	1631, 1637
Aanwijzingen voor fraude	651	Assurance-rapport bij prospectussen	1713
Aanzienlijke schade	458	Assurance-rapport interne beheersing bij serviceorganisatie	1527
Accountant	86	Assurance-team	241
Accountant, bescherming van de naam	94	Attest-opdracht	1391
Accountant groepsonderdeel	1073	Atypische fout	940
Accountant in business (AIB)	378	Auditcomité; instelling	75, 120
Accountantsafdeling	378, 394, 429	Auditkantoor	42, 120
Accountantseenheid	241	Auditkantoren andere lidstaat	120
Accountantskamer	86, 104	Auditorganisatie van een derde land	42, 120, 125
Accountantskantoor	378, 394, 429	Auditor van een derde land	42, 120, 125
Accountantsopleiding	95	Auditsoftwaretoepassingen	517
Accountantsorganisatie	120	Authenticiteit van documenten	609
Accountantspraktijk	378, 429	B	
Accountantsregister	92	Bedreiging	242
Accountantsverklaring	120	Bedrijfsmodel; inzicht in	783
Achterstallige vergoedingen	252	Bedrijfsrisico	718
Administratieve vastleggingen	884	Beginbalans	922
Adressering verklaring	1173	Beginsaldi	922
Adviesdiensten, Transactiegerelateerde	1891	Begrijpelijkheid	1913
Advocatenbrief	908	Begrippenlijst	517
AFM; register	123	Belangenconflicten (zie objectiviteit)	
AFM; toezicht	136	Belangentegenstellingen (zie objectiviteit)	
Afgrenzing	770	Beleidsbepalers accountantskantoren	395
Afkeurend oordeel	1225, 1227	Beloningen (fraude)	625
Afname van goederen en diensten	255	Beoogde gebruikers	1911
Afsluiten dossier	611	Beoordeling anders dan historische financiële informatie	1387, 1455
Afsluitende cijferanalyse	933	Beoordeling van financiële overzichten	1318
Afwijking	527, 1225, 1837	Beoordeling van tussentijdse overzichten	1371, 1372
Afwijkingen agv fraude	616	Beoordelingsopdracht	517, 1318
Afwijkingen van materieel belang	768	Beoordelingsopdracht reikwijdte van	1318
Afwijking van de andere informatie	1259		
Aggregatierisico	1073		
Algehele controleaanpak	705, 707		
Andere beursgenoteerde onderneming	517		
Andere informatie	1257, 1259		

Beoordelingsverklaring	1334, 1363	Continuïteit	1041, 1042
Bepalen kernpunten controle	1205	Continuïteitsproblemen	1042
Beperking in de controle	1225	Continuïteitsveronderstelling	1041, 1042
Beperking opgelegd door het management	1226	Controleaanpak	707
Beperkingen interne beheersing	797	Controlecliënt	120
Beperkingen accountantscontrole	540	Controledocumentatie	155, 575, 605, 606
Beperkte mate van zekerheid	1320, 1906	Controledossier	155, 605, 607
Berisping	102	Controle-informatie	884
Beroepsaansprakelijkheid	331	Controle-opdracht; wijziging voorwaarden	552
Beroepsmatig handelen	134	Controleprogramma	705, 708
Bescherming titel	94	Controlerisico	527, 538
Bestuurders accountantsorganisaties	127	Controletolerantie	822
Bestuurlijke boetes	139	Controle van claims	908
Bestuursfuncties verantwoordelijke entiteit (zie nevenfuncties)		Controleverklaring	1173
Betrouwbaarheid controle-informatie	884, 892, 1913	Controlewerkzaamheden	708
Beursgenoteerde onderneming niet-oob	247	Corporate finance	291
Bevestiging van het management	1059	Covid 19-regeling	1879
Bevestiging bij de jaarrekening (LOR)	1059	Criteria; toepasbare	1912
Bevestiging opdracht (zie opdrachtbevestiging)		D	
Bevoegde autoriteiten	43	Datering verklaring	1180
Bevoegde instantie	458	Datum controleverklaring	1033
Bewaartermijn dossiers	162, 612	Declaratieomvang (zie Relatieve omvang van vergoedingen)	
Beweringen	718, 768	Deelwaarnemingen	890
Bewering in emissieverslag	1569	Deelcontroles	1287
Bijwonen voorraadopname	902, 904	De met governance belaste personen	242, 671
Bijzonder belang cliënt, vertegenwoordigen	1893	Deskundige: door accountant	
Bijzondere controles	1278	ingeschakelde	1151, 1153
Bijzondere doeleinden	1278	Deskundige: door management	
Boete AFM	139	ingeschakeld	885, 1153
Brief externe juridisch adviseur	908	Deskundigheid (zie vakbekwaamheid)	
Broeikasgassen	1570	Detachering (zie nevenfuncties en samenloop van dienstverlening)	
C		Detailcontroles	830
Carve-out methode	1530	Deugdelijke grondslag	884
Cijferanalyse	731, 891, 932	Diefstal (fraude)	626
Claims	907	Diepgaande invloed	1224
Cliënt	458	Direct financieel belang	242
Cliëntenadministratie	161	Directe opdracht	1391, 1906
Combinatie controle advies (zie samenloop van dienstverlening)		Discontinuïteit	1053
Comfort letter	1715	Dochterondernemingen, controle van	1074
Communicatie kernpunten controle	1203, 1205	Documentatie kernpunten controle	1207
Communicatie met de met governance belaste personen	669, 674, 1207	Doorhaling; (tijdelijke)	94, 102
Communicatie tekortkomingen		Doorlopende controles	552
interne beheersing	693, 698	Doornemen van andere informatie	1263
Compliance officer	164	Dossievorming	603
Compliance-stelsel	526	Due diligence-onderzoeken	1891
Conclusie assurance-opdracht	1405	Duurzaamheidsverslaggeving	1659
Consent letter	1715	Dwangsom AFM	139, 147

E		General IT-controls	718
Eer van de stand (zie professionaliteit)		Gerede twijfel over continuïteit	1046
Eerste jaarrekeningcontrole	706, 710, 922	Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid	252, 302
Eindtermen opleiding	95	Gesegmenteerde informatie	909
Eindverantwoordelijke accountant	242, 394	Getrouw beeld	1171
Eindverantwoordelijke professional	394	Getrouw-beeld-stelsel	518, 1171
Eisen kwaliteitssysteem	399	Gezamenlijk zakelijke belangen	255
Elementen assurance-opdracht	1907	Goedkeurend oordeel	1171
Elementen interne beheersing	747, 791	Goedkeuringsdatum financiële overzichten	1033
Elementen van een financieel overzicht	1288	Going-concernveronderstelling	1042
Emissie	1569	Governance	518
Emissiehandelssysteem	1570	Governance, personen belast met	242, 671
Emissieverslag	1566, 1570	Groep	1074
Enkel financieel overzicht	1288	Groepsaccountant	155, 1074
Entiteit	1570	Groepsjaarrekening (zie financieel overzicht op groepsniveau)	
Ernstige onzekerheid over continuïteit	1046, 1327	Groepsonderdeel; controle	1073
Evaluatie kwaliteitsbeheersysteem	330		
Evalueren	517	H	
Externe accountant	120, 132	Hardheidsclausule onafhankelijkheid	248
Externe bevestigingen	846, 913	Herberekening	518, 890
Externe informatiebron	886	Herfinanciering	1893
Experts (zie deskundigen)		Herinschrijving	94
		Hertoetsing	354
		Honoraria (zie vergoedingen)	
F		I	
Feitelijke bevindingen	1810	Incidenten	167
Financieel overzicht, samenstellen	1837	Incidentenonderzoek	354
Financieel overzicht op groepsniveau	1074	Inclusive methode	1531
Financiële belang(en)	242, 253	Inconsistentie met andere informatie	1263
Financiële overzichten; bijzondere doeleinden	1277	Indirect financieel belang	242
Financieringsaanvragen; assistentie bij	1893	Indiensttreding personeel verantwoordelijke entiteit bij de accountantseenheid	258
Fout	517	Informatiesysteem van belang voor financiële verslaggeving	518
Fraude	16, 132, 618	Inherent risico	528, 538
Fraudemelding	132, 623, 624	Inherente beperking controle	538
Fraude; verantwoordelijkheid accountant voor	615	Inherente beperking NOW-onderzoek	1744
Frauderisicofactoren	618, 642	Inherente risicofactoren	718, 786
Frauduleuze financiële verslaggeving	518	Inherente risicofactoren schattingen	1001
Functiescheiding	796	Initiële cijferanalyses	731
Fundamentele beginselen	178	Initiële controleopdracht	706, 710, 922
Fusies en overnames	247	Inlichtingen, verzoeken om	891
		Inschatten	518
G		Inschrijving	93
Gebeurtenissen na einddatum verslagperiode	1031, 1033	Inspectie	518
Gebruik steekproeven	938	Integere bedrijfsvoering	129
Gebruikersorganisatie	853	Integriteit	129, 179
Gedrags- en beroepsregels	177	Intern accountant	378
Gegevensgerichte cijferanalyse	830, 833, 932		
Gegevensgerichte controle	833		
Geheimhoudingsplicht	141		
Geheimhoudingsplicht; fraude en	641, 666		
Geldboetes (zie boetes)			

Internationale betrekkingen	246	Lijncontrole	518
Interne auditors; gebruik	1133		
Interne auditfunctie	1133, 1136	M	
Interne beheersing; componenten	721, 747	Maatregel; toetsingskader	181, 245
Interne beheersing bij serviceorganisatie	1527	Maatschappelijke verslag	1659
Interne beheersingsactiviteiten	518, 721	Management	527, 1059
Interne beheersingsomgeving	518, 721, 791	Marktconforme transactie	1012
Intern beheersingsrisico	529	Materialiteit	822, 1916
Intern kwaliteitsonderzoek	328	Materieel belang	822, 1916
Interne roulatie (zie langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij)		Medewerkers	155
Intimidatie (zie bedreiging)		Minimale gegevensgerichte controle	833
Inventarisatie	902, 904	Misleidende financiële informatie	1034
Inzicht in de entiteit	720	Monitoren interne beheersingsmaatregelen	518
IT-omgeving	718		
IT-risico's	766	N	
J		Nader bepaalde kring van gebruikers	242
Jaarverslag	1259	Naleving wet- en regelgeving	653
Juridisch advies	640	Nauwe financiële relatie	242, 254, 314
Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij	259	Nauwe persoonlijke relatie(s)	242, 258, 321
Juridische structuur	156	Nauwkeurigheid	770
K		NBA	86
Kernpunten van de controle	1205	Negatief geformuleerde conclusie	1319, 1331
Key assurance-partner	271	Negatieve bevestiging	913
Klacht	107	Negative assurance	1319
Klachtenafhandeling	165	Netwerk	43, 120, 242, 570
Klachtenregeling	165, 334	Neutraliteit	1913
Klokkenluidersregeling	334	Nevenfuncties	258
Koepelorganisatie	354	Niet-gecorrigeerde afwijkingen	872
Kredietaanvraag	1893	Niet-naleving wet- en regelgeving	458, 653, 656
Kwaliteitsbeheersing; stelsel van	329, 568	NOCLAR	457
Kwaliteitsbeheersing accountantsafdelingen	329	NOW-onderzoek	1741, 1745, 1861
Kwaliteitsbeleid	160, 329, 354, 395	NVKS-opdracht	395
Kwaliteitsbeoordelaar	329, 570	O	
Kwaliteitsbepaler	395, 420	Objectiviteit	180
Kwaliteitsmanager	395	Object van onderzoek	1911
Kwaliteitsonderzoek, intern	328	Onafhankelijkheid	244, 519
Kwaliteitssysteem	354, 395	Ondertekening	133
Kwaliteitstoetsing	354	Oob	43, 121
L		Onderzoeken	519
Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij	252, 304	Onderzoek toekomstgerichte informatie	1519, 1520
Ledengroep	88	Oneigenlijke toe-eigening van activa	519
Ledenvergadering	87	Ongedeelde verantwoordelijkheid	1152
Leningen, garantstelling of andere vormen van zekerheidsstelling	255	Onjuiste voorstelling van zaken	1380
Letter of representation	1059, 1060	Onrechtmatig titelgebruik	94
		Ontdekkingsrisico	527, 539
		Onzekerheid	519
		Onzekerheid over de continuïteit	1046
		Oordeel met beperking	1225
		Oordeelonthouding	1225
		Oordeelsectie verklaring	1174

Opdrachtaanvaarding	551, 1521, 1812, 1866	Randvoorwaarden assurance-opdracht	1395, 1461
Opdrachtbevestiging	519, 551, 559, 1322, 1373, 1521, 1813, 1839, 1866	Rapport onderzoek toekomstgerichte informatie	1524
Opdrachtdocumentatie	519	Rapport van feitelijke bevindingen	1807
Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar	430, 570	Rechtszaken en claims	907
Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	431, 570	Redelijke mate van zekerheid	1906
Opdrachtpartner	570, 571, 1320	Register	50, 92
Opdrachtrisico	1917	Register van accountantsorganisaties	50, 123
Opdrachtteam	243, 431, 570, 627	Relatieve omvang van vergoedingen	251
Opdrachtvoorwaarden	551, 1324, 1373, 1394, 1813, 1839, 1866	Relevantie (van controle-informatie)	891
Openbaar accountant	378	Resultaatafhankelijke vergoedingen	243, 251
Openingsbalans (zie beginbalans)		Risico afwijking van materieel belang	538
Opnamemethode	1531	Risico-inschattingsproces van de entiteit	519
Organisatie van openbaar belang (oob)	43, 121	Risico-inschattingswerkzaamheden	719
Overeengekomen specifieke werkzaamheden	1807	Roulatie (zie Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij)	
Overheid	378		
Overheidsaccountant	378	S	
Overige rapporteringsverantwoordelijkheden	1180	Saldobestorting	941
Overnameonderzoek	1893	Samengevatte financiële overzichten	1301, 1302
Overname controleopdracht	922	Samenloop van dienstverlening bij een oob	250
Overtreding wet- en regelgeving	653	Samenstellingsopdracht	1833, 1837
P		Samenstellingsverklaring	1841, 1858
Paragraaf inzake overige aangelegenheden	1240	Schattingen	954, 965
Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	1240	Schattingsonzekerheid	954, 965
Partner	243, 570	Schriftelijke bevestiging	1059
Planning van de controle	705	Senior-positie	459
Periodieke kwaliteitstoetsing	355	Serviceorganisatie; gebruikmaken	851, 854
Persoonlijke uiting van gastvrijheid	243, 252	Significantie	519
Populatie	938	Significant risico	719
Positieve bevestiging	913	Significante tekortkoming interne beheersing	695
Praktijkstage	95	Staf	570
Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning	259, 322	Statistische steekproef	939
Professionaliteit	179	Steekproefomvang	939
Professionele dienst	178	Steekproefrisico	938
Professioneel-kritische instelling	528, 1914	Stelsel van financiële verslaggeving	526
Professionele oordeelsvorming	169, 528, 1320, 1811	Stelsel van kwaliteitsbeheersing	355, 399
Pro-forma financiële informatie	1630	Stelsel voor bijzondere doeleinden	1278
Prognose	519	Stramien voor assurance-opdrachten	1902
Projectie	519	Stratificatie	939
Projectie van afwijkingen	942	Subjectieve verhinderd	786, 1227
Prospectus	1632, 1716	Subsidieregeling Covid 19 - gerelateerd	1879
Publieke sector	519	Systeemgerichte controles	833
Puntschatting	954, 965	Systeem van kwaliteitsborging	355
R		T	
Randvoorwaarden controle	550	Taken NBA	86
		Teambespreking	618, 627
		Tekortkomingen in de interne beheersing	694
		Tegenstrijdigheid andere informatie	1260

Ter vergelijking opgenomen informatie	1251	Verklaring met beperking	1227
Thematisch onderzoek	355, 360	Verklaring van vakbekwaamheid	93, 96
Tijdelijke doorhaling	102	Verplichte paragrafen ter benadrukking	
Tijdigheid financiële verslaggeving	541	van bepaalde aangelegenheden	1240
Titelbescherming	94	Vertrouwelijkheid	181
Third party rapport (zie type 1- type 2-rapport)		Verzoeken om inlichtingen	520, 891
Toegangsbeveiligingsmaatregelen	520	Voldoende en geschikte	
Toekomstgerichte informatie	520, 1519	controle-informatie	537, 834, 884
Toelaatbare afwijking	939	Volledigheid; criteria	1913
Toelichtende paragraaf (zie paragraaf ter		Voorgaande accountant	922
benadrukking van aangelegenheden)		Voormalige collega werkzaam bij de	
Toepassen van de bij een professionele dienst		verantwoordelijke entiteit	256
relevante wet- en regelgeving	180	Voorraadcontrole	904
Toereikende controle-informatie	885	Voortzetten opdrachten	162
Toetsing door AFM	136	Voorzieningen accountantsorganisatie / kantoor	331
Toetsing	355	Vrijwaring fraudemelding	133
Toetsing van IB-maatregelen	833	Vrijwillige controle	121
Transactiegerelateerde adviesdiensten	1891		
Transacties met verbonden partijen	1011	W	
Tuchtmaatregelen	102	Waarborgen (zie maatregelen)	
Tuchtrecht	94, 102, 155	Waardering van ondernemingen	1893
Tussentijdse overzichten	520, 1371	Waarneming	331
Tussentijdse financiële informatie	520, 1371	Waarneming (ter plaatse)	520
Type 1- type 2-rapport	853, 1531	Waarschuwing	102, 146
		Werkrelaties met een verantwoordelijke	
U		entiteit	256, 317
Uitschrijven register	94	Wet- en regelgeving op het gebied van	
Uitsluitingsmethode	1530	kwaliteitsbeheersing	520
Uitvoeringsmaterialiteit	823, 1570	Wettelijke controle	161
Uitvoeringsrisico	939	Wettelijke eisenparagraaf	1180
		Wijziging opdrachtvoorwaarden	552, 561,
V			1322, 1813
Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid	180	Wta-register	123
Van diepgaande invloed	1224	Wta-vergunning	123, 156
Vastleggen bedreiging en maatregel	181		
Verantwoordelijke entiteit	243	Z	
Verantwoordelijke partij	243, 1811, 1910	Zakelijke relaties	255
Verantwoordelijke persoon	243	Zorgvuldigheid (zie vakbekwaamheid)	
Verantwoordelijkheid externe accountant	132		
Verantwoordelijkheid van de accountant	1177		
Verantwoordelijkheid management	1177		
Verbeterplan	359		
Verbonden derde	243		
Verbonden entiteit	43, 155		
Verbonden partij	1012		
Vergelijkende cijfers	1249, 1251		
Vergoedingen	251		
Vergunning	122		
Verkorte cijfers (zie samengevatte			
financiële overzichten)			
Verwijzen naar deskundigen	1165		

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl